

Die Bindung der Finanzbehörden an rechtskräftige finanzgerichtliche Entscheidungen

von

Bernd-Michael Spitzer

aus

Breslau

1973 H 272



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548407_0056

Die Bindung der Finanzbehörden an rechtskräftige finanzgerichtliche Entscheidungen

Inaugural-Dissertation

der Juristischen Fakultät

der Friedrich-Alexander-Universität

Erlangen-Nürnberg

vorgelegt

von

Bernd-Michael Spitzer

aus

Breslau

Die Bindung der Finanzbehörden
an rechtswidrige finanzgerichtliche
Entscheidungen



Referent: Professor Dr. List

Tag der mündlichen Prüfung: 18.6.1973

1. Allgemeiner Teil

1. Abschnitt	Seite
Registerrückstände mit Anlagen	1
2. Abschnitt	2
3. Abschnitt	3
4. Abschnitt	4
5. Abschnitt	5
6. Abschnitt	6
7. Abschnitt	7
8. Abschnitt	8
9. Abschnitt	9
10. Abschnitt	10
11. Abschnitt	11
12. Abschnitt	12
13. Abschnitt	13
14. Abschnitt	14
15. Abschnitt	15
16. Abschnitt	16
17. Abschnitt	17
18. Abschnitt	18
19. Abschnitt	19
20. Abschnitt	20
21. Abschnitt	21
22. Abschnitt	22
23. Abschnitt	23
24. Abschnitt	24
25. Abschnitt	25
26. Abschnitt	26
27. Abschnitt	27
28. Abschnitt	28
29. Abschnitt	29
30. Abschnitt	30
31. Abschnitt	31
32. Abschnitt	32
33. Abschnitt	33
34. Abschnitt	34
35. Abschnitt	35
36. Abschnitt	36
37. Abschnitt	37
38. Abschnitt	38
39. Abschnitt	39
40. Abschnitt	40
41. Abschnitt	41
42. Abschnitt	42
43. Abschnitt	43
44. Abschnitt	44
45. Abschnitt	45
46. Abschnitt	46
47. Abschnitt	47
48. Abschnitt	48
49. Abschnitt	49
50. Abschnitt	50
51. Abschnitt	51
52. Abschnitt	52
53. Abschnitt	53
54. Abschnitt	54
55. Abschnitt	55
56. Abschnitt	56
57. Abschnitt	57
58. Abschnitt	58
59. Abschnitt	59
60. Abschnitt	60
61. Abschnitt	61
62. Abschnitt	62
63. Abschnitt	63
64. Abschnitt	64
65. Abschnitt	65
66. Abschnitt	66
67. Abschnitt	67
68. Abschnitt	68
69. Abschnitt	69
70. Abschnitt	70
71. Abschnitt	71
72. Abschnitt	72
73. Abschnitt	73
74. Abschnitt	74
75. Abschnitt	75
76. Abschnitt	76
77. Abschnitt	77
78. Abschnitt	78
79. Abschnitt	79
80. Abschnitt	80
81. Abschnitt	81
82. Abschnitt	82
83. Abschnitt	83
84. Abschnitt	84
85. Abschnitt	85
86. Abschnitt	86
87. Abschnitt	87
88. Abschnitt	88
89. Abschnitt	89
90. Abschnitt	90
91. Abschnitt	91
92. Abschnitt	92
93. Abschnitt	93
94. Abschnitt	94
95. Abschnitt	95
96. Abschnitt	96
97. Abschnitt	97
98. Abschnitt	98
99. Abschnitt	99
100. Abschnitt	100

INHALTSVERZEICHNIS

I. Allgemeiner Teil

1. Abschnitt	Seite
Begriffsbestimmungen und Grundlagen	1
1. Gegenstand der Abhandlung	1
2. Begriffsbestimmungen	2
3. Rechtskraft	4
a) Geschichte	4
b) Formelle und materielle Rechtskraft	5
c) Kein Verzicht auf die materielle Rechtskraft	7
d) Fernwirkung gerichtlicher Entscheidungen	7
4. Finanzgerichtliche Entscheidungen	8
a) Der materiellen Rechtskraft fähige Entscheidungen	8
b) Fehlerhafte Entscheidungen	9
5. Finanzbehörden	10
a) Bundes- und Landesfinanzbehörden	10
b) Passivlegitimation der Finanzbehörden	10
2. Abschnitt	
Vergleich mit anderen Prozeßordnungen	11
1. Grund für den Vergleich	11
2. Zivilprozeßordnung	12
a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage	12
b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Entscheidungsgründen	14
aa) Nachträglich eingetretene Umstände	14
bb) Vorhandene, bislang nicht vorgetragene Umstände	15
c) Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber den Entscheidungsgründen	16

	Seite
3. Strafprozeßordnung	16
a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage	16
b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Gründen	19
aa) Nachträglich eingetretene Umstände	19
bb) Vorhandene, bislang nicht bekannte Umstände	19
c) Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber den Gründen	19
4. Verwaltungsgerichtsordnung	20
a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage	20
b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Gründen	24
aa) Nachträglich eingetretene Umstände	24
bb) Vorhandene, bislang nicht vorgetragene Umstände	25
c) Änderung der Rechtslage	25

II. Besonderer Teil

1. Abschnitt	
Bindung bei nicht sachlicher Entscheidung des Finanzgerichts	27
1. Prozeßurteil	27
2. Änderungsbescheide	28
2. Abschnitt	
Bindung bei sachlicher Entscheidung und unveränderter Sach- und Rechtslage	32
1. Begriff des Streitgegenstandes in § 110 Abs. 1 S. 1 FGO	32
2. Bindung nach einer vorangegangenen Anfechtungsklage	40
a) Klagestattgabe	40
	IV

	Seite
b) Klageabweisung	43
3. Bindung nach einer vorangegangenen Verpflichtungs- klage	43
a) Klagestattgabe	43
b) Klageabweisung	43
4. Bindung nach einer vorangegangenen Leistungs- oder Feststellungsklage	44
5. Ausschluß von der Rechtskraft	44
 3. Abschnitt	
Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Grün- den einer finanzgerichtlichen Entscheidung	46
 1. Möglichkeiten einer veränderten Sachlage	46
2. Entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel	47
3. Nachträglich eingetretene Sachverhaltsänderungen	48
4. Bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorliegende, aber dem Finanzamt und dem Finanzge- richt nicht bekannte Tatsachen und Beweismittel	50
a) Stellungnahme der Rechtsprechung	50
b) Lösungsvorschläge in der Literatur	54
aa) Ältere Auffassungen	54
bb) Anhänger der Individualisierungstheorie	56
cc) Entsprechende Anwendung des § 100 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 FGO	57
dd) Betonung des dem Finanzgericht vorliegenden Sachverhalts	58
c) Stellungnahme	62
aa) Auslegung des § 110 FGO	62
bb) Rechtfertigung aus den Besonderheiten des finanzgerichtlichen Verfahrens	68
cc) Rechtfertigung aus dem Wesen der Entscheidung	71
dd) Bindung an die rechtliche Beurteilung	73
ee) Vergleich mit anderen Verfahrensordnungen	74

	Seite
5. Bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorliegende, dem Finanzamt, aber nicht dem Finanz- gericht bekannte Tatsachen und Beweismittel	77
a) Stellungnahme der Rechtsprechung	77
b) Lösungsvorschläge in der Literatur	78
c) Stellungnahme	81
 4. Abschnitt	
Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber den Gründen einer finanzgerichtlichen Entscheidung	83
 1. Möglichkeiten einer veränderten Rechtslage	83
2. Entscheidungserheblichkeit	85
3. Rückwirkende Änderung der Rechtslage	86
a) Stellungnahme der Rechtsprechung	86
b) Lösungsvorschläge in der Literatur und eigene Stellungnahme	92
4. Nicht rückwirkende Änderung der Rechtslage	100
 Verzeichnis des benutzten Schrifttums	101
Abkürzungsverzeichnis	108
Lebenslauf	110

I. Allgemeiner Teil

1. Abschnitt

Begriffsbestimmungen und Grundlagen

1. Gegenstand der Abhandlung

Die Abhandlung befaßt sich mit der Frage, inwieweit die Finanzbehörden an rechtskräftige finanzgerichtliche Entscheidungen gebunden sind. Ausgangspunkt sind hierbei die Vorschriften des § 110 und des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO, die wie folgt lauten:

§ 110 FGO

(1) Rechtskräftige Urteile binden die Beteiligten, deren Rechtsnachfolger und in den Fällen des § 48 Abs. 1 Nr. 3 die nicht klageberechtigten Gesellschafter oder Gemeinschaftler so weit, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Die gegen eine Finanzbehörde ergangenen Urteile wirken auch gegenüber der öffentlich - rechtlichen Körperschaft, der die beteiligte Finanzbehörde angehört; dies gilt auch, wenn ein Finanzamt als Hilfsstelle der Oberfinanzdirektion beteiligt ist.

(2) Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Steuergesetze über die Zurücknahme, Ersetzung und Änderung von Verfügungen sowie über die Nachforderung von Steuern bleiben unberührt, soweit sich aus Absatz 1 Satz 1 nichts anderes ergibt.

§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO

(1) Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf; die Finanzbehörde ist an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrunde

liegt, an die tatsächliche so weit , als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen.

2. Begriffsbestimmungen

Eine Bindung der Finanzbehörde kann in zweifacher Weise bedeutsam sein. Einmal kann Bindung ein Widerrufsverbot und zum anderen ein Widerspruchsverbot bedeuten¹. Bei einem Widerrufsverbot darf der einmal ergangene Akt nicht zurückgenommen oder abgeändert werden, bei einem Widerspruchsverbot ist eine abweichende Entscheidung ausgeschlossen.

Im allgemeinen Verwaltungsrecht faßt man die Fälle der Aufhebung oder Änderung eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes unter dem Oberbegriff Widerruf zusammen. Wird ein rechtswidriger Verwaltungsakt aufgehoben, wird dies als Rücknahme bezeichnet². Ein einheitlicher Sprachgebrauch hat sich aber bislang im allgemeinen Verwaltungsrecht nicht durchgesetzt³. Da auch der Gesetzgeber diese Ausdrücke im steuerlichen Verfahrensrecht nicht in diesem Sinn gebraucht⁴, empfiehlt sich ihre Übertragung auf das Steuerrecht nicht⁵.

Nach allgemeiner Meinung liegt im Steuerrecht dann eine Zurücknahme vor, wenn eine Verfügung ersatzlos wegfällt⁶. Eine Änderung

1) Böttcher, a.a.O., S. 72 ff

2) vgl. statt vieler Eyermann - Fröhler, a.a.O., Anh. §42 Anm. 33

3) Tipke-Kruse, a.a.O., § 93 Anm. 5; vgl. den Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes der Bundesregierung vom 19.5.1970 (EVwVerfG)

4) In § 96 Abs. 1 AO wird der Begriff Widerruf z.B. nur in Zusammenhang mit der Zurücknahme oder Einschränkung begünstigender Verfügungen gebraucht.

5) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 1

6) Tipke-Kruse, a.a.O., § 93 Anm. 6; vgl. §§ 92-96 AO, 4, 5 StAnpG

ist gegeben, wenn neben eine formell bestehenbleibende Verfügung eine andere mit abweichendem Inhalt tritt⁷. Der Änderungsbescheid bildet die alleinige Grundlage für die Steuererhebung⁸. Neben den Begriffen Zurücknahme und Änderung gebraucht der Gesetzgeber noch die Begriffe Ersetzung und Berichtigung. Eine Ersetzung⁹ liegt vor, wenn an Stelle des in seiner Gesamtheit zurückgenommenen Bescheids ein wirklich neuer gesetzt wird¹⁰. Auch bei einer neuen Steuerfestsetzung wird aber doch wieder eine Steuer gefordert. An die Stelle des bisherigen Inhalts tritt kein aliud. Eine Ersetzung ist daher im Steuerrecht grundsätzlich nicht denkbar¹¹. Das Gesetz gebraucht zwar in den §§ 212 b Abs. 3 Satz 1, 218 Abs. 4 AO und 35 b GewStG diesen Ausdruck, gedacht ist aber an eine Änderung.

Der weitere Begriff Berichtigung wird nicht einheitlich verstanden. In der Regel wird er als Oberbegriff für den Fall der Zurücknahme und Änderung verwandt¹². Ein Teil des Schrifttums faßt hingegen nur die Gruppe der §§ 222 - 224 AO als Fälle der Berichtigung auf und stellt diesen die Änderung und Zurücknahme in den §§ 94 - 96 AO gegenüber¹³. Zum Teil wird auch die Zurücknahme eines rechtswidrigen Steuerbescheides als Berichtigung und der teilweise Widerruf eines rechtmäßigen Steuerbescheides als Änderung bezeichnet¹⁴. Da in § 222 AO die Begriffe Änderung und Berichtigung sinngleich verwendet werden, spricht dies gegen die Verwendung des Begriffs Berichtigung als Oberbegriff. Deshalb kann man auch nicht im Fall der §§ 94 -

7) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 1; auf die Streitfrage, ob der Änderungsbescheid den vorangegangenen Bescheid materiell und formell beseitigt, soll hier nicht eingegangen werden, s. Söhn, a.a.O., Tipke-Kruse, a.a.O., § 93 Anm. 6, Woerner BB 69, 1391

8) BFH v. 29.1.1970-IV 162/65 BStBl. 1970 II 623

9) § 92 Abs. 1 AO unterscheidet zwischen Änderung und Ersetzung

10) Tipke-Kruse, a.a.O., § 93 Anm. 6; 11) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme) S. 2

12) Tipke-Kruse, a.a.O., § 93 Anm. 6

13) Hippe, a.a.O., S. 30 ff

14) Vogel, a.a.O. (Berichtigung)

96 AO von Änderung, im Fall der §§ 222 - 224 AO von Berichtigung sprechen. Berichtigung bedeutet nach dem Wortsinn vielmehr, daß etwas falsches richtiggestellt wird. Um eine Berichtigung handelt es sich deshalb dann, wenn ein rechtswidriger Verwaltungsakt geändert wird. Änderung ist demgegenüber der umfassendere Begriff¹⁵.

3. Rechtskraft

a) Geschichte

Die Rechtskraft ist ein prozeßrechtliches Institut. Sie wurde im Schrifttum zur Zivilprozeßordnung begründet und eingehend dargestellt¹⁶. Die für die Zivilprozeßordnung entwickelten Regeln sind auch für den Verwaltungsprozeß übernommen worden¹⁷. Sie haben auch für den Steuerprozeß Geltung¹⁸.

Bereits vor Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung wurde den Urteilen der Finanzgerichte nach allgemeiner Meinung Rechtskraft zuerkannt¹⁹, obwohl es eine dem § 110 FGO ähnliche Vorschrift in der Abgabenordnung in der damaligen Fassung nicht gab. Im Gegensatz zum jetzigen Rechtszustand war das steuergerichtliche Verfahren damals ein verlängertes oder erweitertes Ermittlungs- oder Veranlagungsverfahren²⁰. Die Rechtsmittellegung durch den Steuerpflichtigen war nur der Anstoß zu einer erneuten Prüfung des Steuerbescheids. Wie die Finanzbehörden hatten die Steuergerichte von Amts wegen dafür zu sorgen, daß dem Staat die richtige Steuer zukam. Die Finanzgerichte ermittelten den Sachverhalt von Amts wegen, sie waren an Anträge des Steuerpflichtigen nicht gebunden, sie konnten den angefoch-

15) so auch Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 3

16) Bötticher, a.a.O.; Zeuner, a.a.O.; Schwab JZ 1959, 786 ff; Lent, ZZP 73, 316 ff

17) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 1 ff

18) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 110 Anm. 5

19) dieselben § 110 Anm. 2 ff; 20) Becker, a.a.O., Vor § 217 Anm. 3, 4, § 228 Anm. 1; Tipke-Kruse, a.a.O., Einf. FGO Tz. 4; Berger, a.a.O. (Steuerprozeß);

tenen Verwaltungsakt auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern²¹. Die primäre Aufgabe der Steuergerichte bestand damit nicht darin, dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz zu gewähren, sie waren vielmehr beauftragt, die Verwaltung im öffentlichen Interesse zu kontrollieren und ihre Gesetzmäßigkeit zu garantieren.

Dies widersprach dem Gebot des Art. 19 Abs. 4 GG. Die Finanzgerichte sollen kein verlängerter Arm der Finanzverwaltung sein. Erst die Finanzgerichtsordnung vom 6.10.1965 brachte die scharfe und zur strikten Durchführung der Gewaltenteilung erforderliche Trennung zwischen Gerichts- und Verwaltungsverfahren. Die Herrschaft über das Besteuerungsverfahren geht jetzt nicht mehr auf das Finanzgericht über.

b) Formelle und materielle Rechtskraft

Durch die Rechtskraft muß die siegreiche Partei in verschiedener Hinsicht geschützt werden. Einmal muß sichergestellt sein, daß das Urteil nach Erschöpfung des Instanzenzuges nicht mehr angegriffen werden kann. Diese Sperre bildet die formelle Rechtskraft. Sie tritt ein, weil es gegen ein Urteil einer bestimmten Instanz kein Rechtsmittel mehr gibt, oder weil die in der Vorinstanz unterlegene Partei nicht rechtzeitig ein Rechtsmittel einlegt²². Die Finanzgerichtsordnung enthält selbst keine Vorschrift über die formelle Rechtskraft, sie setzt diese aber voraus²³. Dies folgt unter anderem aus den §§ 92 Abs. 1, 134 FGO.

Die formelle Rechtskraft garantiert nur, daß in dem alten Verfahren keine ungünstigere Entscheidung mehr ergehen kann. Es besteht aber immer noch die Gefahr, daß die unterlegene Partei

21) Kruse, a.a.O., S. 258 ff

22) vgl. Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 151 II; mit Rechtskraft soll im folgenden nur die formelle und materielle Unanfechtbarkeit und Verbindlichkeit von Richtersprüchen bezeichnet werden; um Bestandskraft handelt es sich hingegen, wenn ein Verwaltungsakt unanfechtbar geworden ist.

23) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 6

einen neuen Prozeß anstrengt, in dem sie den alten Streitgegenstand ein zweitesmal zur Entscheidung stellt. Deshalb muß sichergestellt sein, daß die Beteiligten an das Urteil gebunden sind. Diese Aufgabe übernimmt die materielle Rechtskraft, die ein formell rechtskräftiges Urteil voraussetzt.

Über das Wesen der materiellen Rechtskraft bestehen hauptsächlich zwei Auffassungen. Nach der materiellrechtlichen Theorie beeinflußt das rechtskräftige Urteil unmittelbar die materielle Rechtslage. Nach Pagenstecher²⁴ bestätigt das richtige Urteil die bisherige Rechtslage und schafft einen neuen Erwerbs- oder Unterangsgrund, während das unrichtige Urteil das zuerkannte materielle Recht zum Entstehen, das aberkannte zum Erlöschen bringt. Pohle²⁵ erreicht dasselbe Ergebnis über eine unwiderlegbare Vermutung. Da aber der Prozeß seinem Wesen nach nur ermittelt und das Urteil nur feststellt, was rechtens ist, nicht aber selbst Recht schafft, vertritt die herrschende Lehre zu Recht die prozeßrechtliche Theorie²⁶. Bei der prozessualen Lehre vom Widerspruchsverbot²⁷ ist die Bindung an den Inhalt des ersten Urteils das Primäre. Dem Richter ist nicht eine wiederholte, sondern nur eine abweichende Entscheidung verboten. Nach der Lehre vom Wiederholungsverbot²⁸ ist dem Richter hingegen jede erneute Verhandlung und Entscheidung über die bereits rechtskräftig festgestellte Rechtsfolge verwehrt. Die Partei ist mit ihrem Vorbringen deshalb insoweit präkludiert, als es die Vorfrage betrifft. Präklusion bedeutet, daß die Partei mit dem Vorbringen von Behauptungen, Beweismitteln und Beweiseinreden, mit Rechtsausführungen von einem bestimmten Zeitpunkt an, dem der Rechtskraft, ausgeschlossen ist²⁹. Diese Auffassung ist vorzuziehen. Wenn das Gericht

24) Pagenstecher, a.a.O., S. 341

25) Pohle, a.a.O., S. 12, 20 ff

26) vgl. Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 3 b

27) Fein-Jonas-Schönke-Pohle, a.a.O., § 322 Anm. II 2 und 3

28) Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 148 II 4 und 4 a

29) vgl. Otto, a.a.O., S. 127 ff

schon an einer selbständigen neuen Prüfung und Entscheidung gehindert ist, ist diese eben unzulässig³⁰.

c) Kein Verzicht auf die materielle Rechtskraft

Die Rechtskraft ist ein Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips. Sie dient der Rechtssicherheit, dem Rechtsfrieden und auch der Autorität der Gerichte³¹. Deshalb ist ein Verzicht auf sie nicht möglich. Im allgemeinen Verwaltungsrecht ist aber anerkannt, daß die Beteiligten die Rechtsfolge, soweit es in ihren Verfügungsbereich fällt, vertraglich anders regeln können³². Die Beteiligten können also außerhalb des Verfahrens auf die Rechte aus einem rechtskräftigen Urteil verzichten. Dies ist im Steuerrecht nicht möglich, da steuerliche Ansprüche nicht der Disposition der Beteiligten unterliegen³³.

d) Fernwirkung gerichtlicher Entscheidungen

Gerichtliche Entscheidungen erwachsen als staatliche Akte nicht nur in formelle und materielle Rechtskraft, sondern von ihnen können darüberhinaus auch Fernwirkungen ausgehen. Diese Wirkungen sollen kurz gestreift werden.

Eine derartige Fernwirkung ergibt sich daraus, daß jeder Hoheitsakt eine Bekundung der Staatsautorität enthält und grundsätzlich Anspruch auf Beachtung erhebt. Diese Rechtserscheinungen können als Tatbestandswirkung, als Gestaltungswirkung und als Feststellungswirkung auftreten. Die Auslegung dieser Begriffe ist nicht einheitlich. Tatbestandswirkung liegt nach der herrschenden Lehre dann vor, wenn das materielle Recht an gerichtliche Entscheidungen bestimmte Rechtsfolgen anknüpft³⁴. Hiervon ist die Feststellungswirkung zu unterscheiden. Nach ihr ist der Inhalt einer Entscheidung, die in ihr ausgesprochene Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens der von einer Partei beanspruch-

30) vgl. Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 3 b bb

31) Leibholz-Einck, a.a.O., Art. 20 Anm. 26; BVerfGE 2, 380

32) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 33, Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 9; vgl. a. Grunsky, a.a.O., S. 436, 437

33) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 23

34) vgl. Wagner, a.a.O., S. 35 ff

ten Rechtsfolge, für jedes andere Verfahren maßgeblich. Dies ist im Beamtenrecht bei der Frage bedeutsam, ob ein gegen einen Beamten erlassenes Strafurteil die Disziplinarbehörde bindet³⁵. Daneben ist noch die Gestaltungswirkung zu erwähnen, nach der zum Beispiel ein Scheidungsurteil eine Änderung der bestehenden materiellen Rechtslage bewirkt.

Die präjudizielle Breitenwirkung von Urteilen des Bundesfinanzhofes beruht darin, daß die Finanzbehörden im allgemeinen im Interesse der Rechtssicherheit und der gleichmäßigen Rechtsanwendung diese Urteile ihren Entscheidungen zugrundelegen³⁶.

4. Finanzgerichtliche Entscheidungen

a) Der materiellen Rechtskraft fähige Entscheidungen

Nicht alle gerichtlichen Entscheidungen sind der materiellen Rechtskraft fähig. Eine gerichtliche Entscheidung ist das Ergebnis einer Denktätigkeit, die in der Feststellung des Tatbestandes und der Anwendung des Rechts auf ihn besteht. Gerichtsentscheidungen ergehen ihrer Form nach als Urteile, Beschlüsse oder Verfügungen³⁷. Im Finanzprozeß treten noch die Vorbescheide dazu³⁸. Urteile werden regelmäßig aufgrund mündlicher Verhandlung erlassen. Beschlüsse sind Entscheidungen des Gerichts, die ohne oder aufgrund freigestellter mündlicher Verhandlung ergehen. Verfügungen sind meist prozeßleitender Natur, der Vorsitzende, der beauftragte oder ersuchte Richter erläßt sie. Der Vorbescheid dient der Vereinfachung und Beschleunigung des Prozesses. Auf ihn finden sinngemäß die für Urteile geltenden Vorschriften Anwendung. Wird innerhalb der Frist des § 90 Abs. 3 FGO kein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, erlangt der Vorbescheid mit dem Ablauf der Frist die Wirkung eines Urteils.

35) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 108 Anm. 7; Schunck-De Clerck, a.a.O., § 121 Anm. 4

36) s. die weiteren Nachweise bei Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 4

37) Thomas-Putzo, a.a.O., § 300 Vorbem. I

38) § 90 Abs. 3 FGO

In materielle Rechtskraft erwachsen einmal alle Sachurteile, gleich, ob es sich um Teil-, End- oder Schlußurteile handelt. Das gleiche gilt für Prozeßurteile. Beschlüsse sind der materiellen Rechtskraft fähig, soweit sie eine selbständige, endgültige Entscheidung enthalten³⁹. Hierzu gehören zum Beispiel der Beschluß, mit dem die Revision als unzulässig verworfen wird⁴⁰, der Kostenfestsetzungsbeschluß, § 147 FGO, ferner die Beschlüsse in den Fällen der §§ 56 Abs. 4⁴¹, 107 Abs. 2, 108 Abs. 2 FGO.

b) Fehlerhafte Entscheidungen

Grundsätzlich ist auch die fehlerhafte rechtskräftige Entscheidung als staatlicher Hoheitsakt von den Beteiligten zu beachten. Es sind aber einige Fälle anerkannt, in denen die Wirksamkeit einer derartigen Entscheidung begrenzt ist. So fehlt bei Nicht- oder Scheinurteilen der äußere Tatbestand eines Urteils. Wird zum Beispiel ein "Urteil" durch ein nicht zur Ausübung der Gerichtsbarkeit bestimmtes Organ oder nicht in Ausübung der Gerichtsgewalt erlassen, handelt es sich um ein derartiges Nichturteil. Ihm fehlt jede Wirkung, es beendet die Instanz nicht. Ein Rechtsmittel ist überflüssig. Zur Beseitigung des vorhandenen Scheins ist es aber zulässig⁴².

Von dem Nichturteil ist das nichtige Urteil zu unterscheiden. Als Beispiel seien die Fälle genannt, in denen es an der Gerichtsbarkeit fehlte, die ausgesprochene Rechtsfolge dem geltenden Recht überhaupt unbekannt ist, oder das Urteil aus tatsächlichen Gründen keine Wirkung haben kann. Hier ist nach herrschender Lehre das Urteil nicht schlechthin unbeachtlich,

39) vgl. hierzu v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 22

40) BFH vom 14.9.1967 - V S 9/67 B BStBl. 1967 III 615

41) hinsichtlich des geltend gemachten Wiedereinsetzungsgrundes

42) Thomas-Putzo, a.a.O., § 300 Vorbem. III 1; Baumbach-Lauterbach, a.a.O., Üb. 3 vor § 300; Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 107 Anm. 9

das Gericht ist vielmehr gebunden. Materielle Rechtskraft kann die Entscheidung aber nicht erlangen⁴³. In den Fällen des Nichturteils und des nichtigen Urteils tritt also keine Bindung der Finanzbehörden ein.

5. Finanzbehörden

a) Bundes- und Landesfinanzbehörden

Gemäß dem föderativen Aufbau der Bundesrepublik Deutschland handelt es sich bei den Finanzbehörden im wesentlichen um Bundes- oder Landesfinanzbehörden. Die Abgrenzung ihrer Tätigkeit ist in Art. 108 GG geregelt. Danach werden Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Alle übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Der organisatorische Aufbau der Finanzbehörden ist im Gesetz über die Finanzverwaltung geregelt.

Nach Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG kann die Verwaltung der den Gemeinden oder Gemeindeverbänden allein zufließenden Steuern durch die Länder ganz oder zum Teil den Gemeinden oder Gemeindeverbänden übertragen werden. Dies ist bei den Realsteuern, der Gewerbesteuer und der Grundsteuer, geschehen. Gegen die Festsetzung, Erhebung und Beitreibung dieser Steuern ist der allgemeine Verwaltungsrechtsweg gegeben⁴⁴.

b) Passivlegitimation der Finanzbehörden

Nach § 63 FGO ist die Finanzbehörde passivlegitimiert, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen oder den beantragten Verwaltungsakt oder die andere Leistung unterlassen oder abgelehnt hat. Da die Klage also nicht gegen die öffentlich - rechtliche

43) Thomas-Putzo, a.a.O., Vorbem. § 300 III 2; Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 61 III 1, 2; IV 1,2; Lent-Jauernig, a.a.O., § 60 II

44) vgl. Kühn, a.a.O., § 33 Anm. 3 FGO, § 1 Anm. 3 d cc AO

Körperschaft zu richten ist, der die beklagte Behörde angehört, bestimmt § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO, daß die gegen eine Finanzbehörde ergangenen Urteile auch gegen die öffentlich-rechtliche Körperschaft wirken, der die beteiligte Finanzbehörde angehört. Wird eine Klage gegen ein Finanzamt erhoben, muß die betreffende Körperschaft also nicht auch verklagt oder beigeladen werden, ihr muß nicht der Streit verkündet werden. Die verklagte Finanzbehörde und die Körperschaft, der sie angehört, bilden insoweit eine Einheit⁴⁵.

2. Abschnitt

Vergleich mit anderen Prozeßordnungen

1. Grund für den Vergleich

Eine isolierte Betrachtung der Bindung der Verfahrensbeteiligten nach der Finanzgerichtsordnung würde dem Gedanken einer Einheit der Rechtsordnung widersprechen. Zwar gibt es de facto keine logische Geschlossenheit der Rechtsordnung. Die Rechtsätze bilden innerhalb des Rechtssystems keinen homogenen und harmonisch zusammenhängenden Komplex von Rechtsgedanken⁴⁶. Das Recht erfordert darüberhinaus eine individualisierende, auf die verschiedenen Interessen Rücksicht nehmende Betrachtungsweise. Deshalb müssen auch für das Steuerrecht wegen seiner besonderen Zielsetzung Abweichungen gelten⁴⁷. Eine Eigenständigkeit eines Rechtsgebiets, wie des Steuerrechts, kann aber nur dann und solange gerechtfertigt sein, als sich dies aus der Natur der Sache ergibt und im Interesse der Gerechtigkeit erforderlich ist.⁴⁸

45) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 26; Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Tz. 32

46) Engisch, a.a.O., S. 156 ff

47) Hartz, a.a.O., S. 245

48) BVerfGE 13,331; BFH vom 8.10.1965 - VI 185/64 U BFH 83,574; BFH vom 3.7.1964 - VI 355/62 U BFH 80,103

Da die Steuern weitgehend an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfen, erfordert die steuerliche Gerechtigkeit in manchen Bereichen eine vom sonstigen Recht abweichende Anschauung. Ausgangspunkt ist hier die wirtschaftliche Betrachtungsweise⁴⁹. Im Gegensatz zu früher ist man heute jedoch bestrebt, diese Betrachtungsweise auf ein vernünftiges Maß zurückzuführen und dafür mehr die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu übernehmen⁵⁰.

Vor Inkrafttreten der Abgabenordnung im Jahre 1919 sprach noch eine umfassende Bindung des Steuerrechts an das übrige Recht aus den Urteilen des RPH. Nachdem dann aber Enno Becker⁵¹ und Kurt Ball⁵² für eine Verselbständigung des Steuerrechts eingetreten waren, sonderte später der RPH durch seine Judikatur das Steuerrecht immer mehr von den übrigen Rechtsgebieten ab. Dies geschah vor allem durch eine Überbetonung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

2. Zivilprozeßordnung

a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage

Nach § 322 Abs. 1 ZPO sind die Parteien durch die Rechtskraft insoweit gebunden, als über den durch die Klage oder durch die Widerklage erhobenen Anspruch entschieden ist. Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft werden also anhand des Anspruchs oder Streitgegenstandes bestimmt⁵³.

Zum Begriff des Streitgegenstandes werden im Zivilprozeß im wesentlichen drei Meinungen vertreten. Der Streitgegenstand wird danach einmal durch die Behauptung eines materiellen Rechts oder Rechtsverhältnisses bestimmt. Nach einer anderen Ansicht wird der Streitgegenstand ohne jede Rücksicht auf materielle Rechtsbehauptungen durch den Klageantrag und den

49) vgl. § 1 Abs. 2 StAnpG

50) Spitaler, a.a.O. (Annäherung), S. 29

51) Becker, a.a.O. (Steuerrecht).

52) Ball, a.a.O.

53) Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 154 I 1; Schwab, a.a.O., S. 158; Zöllner, a.a.O., § 322 Vorbem. Anm. 6 a, b; Grunsky, a.a.O., S. 442

vom Kläger vorgetragenen Sachverhalt gebildet. Nach der dritten Meinung ist allein der Antrag für den Streitgegenstand entscheidend. Der Sachverhalt dient hier nur der Individualisierung des erhobenen Anspruchs⁵⁴. Die herrschende Meinung faßt den Begriff Streitgegenstand als einen prozessualen auf. Nach ihr bestimmt sich der Streitgegenstand nach zwei Faktoren⁵⁵. Einmal kennzeichnet der Klageantrag das Begehren oder die Rechtsbehauptung des Klägers. Der andere Faktor ist der der Klage zugrundeliegende Sachverhalt. Sachverhalt wird als Lebenssachverhalt verstanden. Dies ist das ganze, einem Klageantrag zugrundeliegende tatsächliche Geschehen, das bei natürlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsanschauung zusammengehört.

Liegt eine rechtskräftige Entscheidung vor, sind alle materiellrechtlichen Anspruchsgrundlagen, unter denen die Klage aufgrund des vorgebrachten Sachverhalts zu prüfen war, erledigt. Übersah das Gericht vorgetragenen Prozeßstoff tatsächlicher Art oder eine Anspruchsgrundlage, erwächst das Urteil dennoch in Rechtskraft. Nach der Rechtskraft sind die Parteien, um den Rechtsfrieden zu wahren, mit allen Behauptungen und Einwendungen ausgeschlossen, die im Widerspruch zu den Feststellungen des Urteils stehen. Im Vorprozeß vorgebrachte oder festgestellte Tatsachen können in einem späteren Verfahren nicht mit dem Ziel abweichend festgestellt werden, das Gegenteil der früher festgestellten oder abgelehnten Rechtsfolge auszusprechen⁵⁶. Eine wiederholte Klage mit dem gleichen Antrag aus dem gleichen Sachverhalt ist unzulässig. Die rechtskräftige Klageabweisung steht der Erhebung einer neuen Klage aber dann nicht entgegen, wenn die neue Klage auf einem anderen, selbständigen, im Vorprozeß nicht vorgetragenen Sachverhalt beruht⁵⁷. Wird zum Bei-

54) vgl. hierzu Thomas-Putzo, a.a.O., Einl. II und das dort angegebene Schrifttum, insbes. Schwab, a.a.O., S. 199; Habscheid, a.a.O. (Streitgegenstand), S. 208 ff; Baumbach-Lauterbach, a.a.O., § 2 Anm. 2

55) Thomas-Putzo, a.a.O., Einl. II 6, 7

56) Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 6 d, 7 b

57) Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 6 e

spiel eine Kaufpreisklage abgewiesen, kann später eine neue Klage erhoben werden, wenn ein Wechsel für die Kaufpreisschuld hingegeben wurde.

Eine abweichende rechtliche Beurteilung des Prozeßstoffs in einem späteren Verfahren ist ausgeschlossen⁵⁸.

Hat das Gericht hingegen wie bei einem Prozeßurteil nicht sachlich entschieden, beschränkt sich die Rechtskraft auf die im Urteil entschiedene Prozeßfrage⁵⁹. Ist nur über einen Teil des Anspruchs entschieden, erfaßt die Rechtskraft nur diesen Teil⁶⁰. Die Parteien dürfen nicht über die Rechtskraft des Urteils disponieren, sie können sich aber über das beurteilte materielle Recht anders einigen. Der Beklagte, der obsiegt hat, kann also dennoch die abgewiesene Forderung des Klägers erfüllen.

b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Entscheidungsgründen

aa) nachträglich eingetretene Umstände

Bei der Abgrenzung zwischen nachträglich eingetretenen und vorhandenen, bislang nicht vorgetragenen Umständen kommt es auf den Zeitpunkt des Schlusses der letzten mündlichen Verhandlung an⁶¹. Bis zu diesem Zeitpunkt hatten die Parteien die Möglichkeit, für sie günstige Gesichtspunkte vorzubringen und damit das Gericht zu zwingen, auf sie einzugehen. Das Gericht entscheidet auf Grund des Prozeßstoffs, der ihm bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorliegt. Die neue Tatsache muß aber entscheidungserheblich sein. Sie muß geeignet sein, die im Urteil festgestellte Rechtsfolge zu ändern oder die verneinte Rechtsfolge eintreten zu lassen⁶².

58) Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 7 a

59) statt vieler Rosenberg-Schwab § 134 I 2 c; Henckel, a.a.O., S. 227 ff

60) Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 156 III; Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 6 a

61) Grunsky, a.a.O., S. 441, 459; Henckel, a.a.O., S. 169

62) str. ist, ob eine neue Tatsache auch dann erheblich ist, wenn sie sich auf einen möglichen alternativen Abweisungs-

Da sich die Rechtskraft einer Entscheidung immer nur auf den Zeitpunkt der letzten Tatsachenverhandlung bezieht⁶³, werden nachträglich eingetretene Tatsachen von ihr nicht berührt⁶⁴.

bb) Vorhandene, bislang nicht vorgetragene Umstände

Im zivilprozessualen Verfahren gilt der Grundsatz, daß am Schluß der letzten mündlichen Verhandlung bereits vorhandene, aber nicht vorgetragene Umstände insoweit ausgeschlossen sind, als sie mit dem Stoff des Vorprozesses in Zusammenhang stehen und den damaligen Tatsachenfeststellungen widersprechen⁶⁵.

Wird zum Beispiel jemand rechtskräftig zur Zahlung eines Kaufpreises verurteilt, kann er später nicht auf Rückzahlung klagen, weil der Vertrag gegen die guten Sitten verstoßen habe. Es kommt nicht darauf an, aus welchen Gründen die Partei Angriffs- oder Verteidigungsmittel nicht geltend machte, ob sie ein Verschulden trifft oder nicht⁶⁶. Mit Ausnahme von Statusurteilen gilt dieser Ausschluß auch, wenn es der Partei im Vorprozeß nicht gelungen war, eine ihr günstige Tatsache zu beweisen, und sie nunmehr neue Beweismittel gefunden hat⁶⁷. Hier hilft nur das Institut der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Der Grund für diese Ausschlußwirkung liegt darin, daß der Zivilprozeß in hohem Maße der Wiederherstellung des Rechtsfriedens dient. Da die Parteien den Umfang des Prozeßstoffes bestimmen, könnten sonst immer wieder neue Prozesse um dieselbe Rechtsfolge geführt werden.

noch 62) oder Verurteilungsgrund bezieht, bejahend Henckel, a.a.O., S. 170, verneinend Grunsky, a.a.O., S. 462, Anm. 163 a

63) Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 7 d; Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 156 I

64) strittig ist, ob die Ausübung eines Gestaltungsrechts nach Eintritt der Rechtskraft ausgeschlossen ist, wenn die Ausübung bereits vor Schluß der letzten mündlichen Verhandlung möglich gewesen wäre; die h.L. stellt auf den Zeitpunkt des Entstehens des Gestaltungsrechts ab; Thomas-Putzo, a.a.O., § 767 Anm. 6 e; Baumbach-Lauterbach, a.a.O., § 767 Anm. 4 B

65) Baumbach-Lauterbach, a.a.O., Einf. §§ 322-327, Anm. 3 B; Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 7 c; Grunsky, S. 441; Otto, S. 90

66) Kuchinke-Schönke, a.a.O., § 75 II 4 b

67) Grunsky, a.a.O., S. 442

Einige Fälle sind gesetzlich ausdrücklich geregelt. Nach § 616 ZPO schließt die Rechtskraft des abweisenden Scheidungsurteils alle am Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorhandenen Scheidungs- und Aufhebungsgründe aus, auch wenn sie nicht vorgebracht wurden. Nach § 767 Abs. 3 ZPO muß der Schuldner alle Einwendungen geltend machen, die er zur Zeit der Klageerhebung geltend machen konnte.

c) Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber den Entscheidungsgründen

Ändert sich das anzuwendende Recht derart, daß die damalige Entscheidung anders ausgefallen wäre, wenn das neue Gesetz schon damals in Kraft gewesen wäre, kommt es darauf an, ob die neuen Bestimmungen auf rechtskräftig abgeschlossene Fälle Anwendung finden sollen. Ergibt die Auslegung dies nicht, bleibt es bei der rechtskräftigen Entscheidung⁶⁸.

Die Nichtigserklärung einer Vorschrift durch das Bundesverfassungsgericht läßt die rechtskräftige Entscheidung unberührt, § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG.

Durch eine Fortbildung in der Rechtswissenschaft und durch einen Wechsel in der Rechtsprechung, auch wenn die im Vorprozeß zugrundegelgte Rechtsauffassung ausdrücklich aufgegeben wird, wird die Rechtskraft und damit die Bindung an die Entscheidung nicht aufgehoben. Sonst entfielen nach einhelliger Meinung jede Rechtssicherheit⁶⁹.

3. Strafprozeßordnung

a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage

Im Strafprozeß sind nach einer rechtskräftigen Entscheidung

68) Grunsky, a.a.O., S. 449; vgl. a. den Sonderfall bei Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 156 I am Ende

69) Baumbach-Lauterbach, a.a.O., Einl. vor §§ 322 - 327 Anm. 3 C; RGZ 125, 159, 162

gegenwärtige und künftige Sanktionen gegen denselben Täter wegen derselben Tat unzulässig⁷⁰. Die rechtskräftig abgeurteilte Sache darf nicht noch einmal zum Gegenstand eines anderen Verfahrens gemacht werden. Das Strafklagerecht ist verbraucht⁷¹. Dieser Grundsatz wird von der Strafprozeßordnung als selbstverständlich vorausgesetzt, er ist durch das Grundgesetz in Art. 103 Abs. 3 GG zum verfahrensrechtlichen Grundrecht erhoben worden. Diese negative Sperrwirkung - ne bis in idem - hindert nicht nur eine neue Bestrafung, sondern steht als Verfahrenshindernis jeder wiederholten Strafverfolgung und -verhandlung entgegen. Auch die spätere erstmalige Verurteilung eines rechtskräftig Freigesprochenen ist ausgeschlossen. Ein rechtskräftig Verurteilter kann entsprechend auch nicht nachträglich freigesprochen werden. Der Sinn dieser Regelung wird einmal in der Wahrung der Autorität der Gerichte und zum anderen im Schutz des Angeklagten von wiederholter Anklage und Aburteilung gesehen⁷².

Das Strafklagerecht wird nur durch ein Sachurteil, nicht durch ein Einstellungsurteil nach § 260 Abs. 3 StPO verbraucht, es sei denn, daß in ihm wegen eines rechtlichen Gesichtspunkts eine Sachentscheidung steckt⁷³.

Der Umfang der Bindung reicht so weit wie der Prozeßgegenstand. Das Strafprozeßrecht hat also keinen Streitgegenstandsbegriff entwickelt, sondern knüpft an den Begriff Prozeßgegenstand an⁷⁴. Die Sperrwirkung reicht so weit, wie die Sachentscheidung auf Grund der Anklage und des Eröffnungsbeschlusses in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht geboten war. Gegenstand der Urteilsfindung ist die in der Anklage bezeichnete Tat, wie sie durch

70) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 B

71) Kern, a.a.O., § 50 B I

72) vgl. Leibholz-Rinck, a.a.O., Art. 103 Anm. 15 ff

73) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 B d, § 260 Anm. 7 B b;
Peters, a.a.O., S. 448

74) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 B e, § 264 Anm. 3

den Eröffnungsbeschluß festgelegt worden ist⁷⁵. Tat ist der einheitliche geschichtliche Vorgang, innerhalb dessen der Angeklagte einen Straftatbestand verwirklicht hat. Entscheidend ist, ob Handlungen in einem derartigen Zusammenhang stehen, daß ihre getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorganges empfunden würden⁷⁶. Etwas anderes gilt, wenn das mit der Sache befaßte Gericht rechtlich gehindert war, die Tat unter einem bestimmten rechtlichen Gesichtspunkt zu beurteilen⁷⁷. Fällt das Hindernis später weg, kann die Tat unter dem schwereren Gesichtspunkt abgeurteilt werden.

Eine Ausnahme macht die herrschende Lehre für Strafbefehle und Strafverfügungen sowie Beschlüsse. Strafbefehl und Strafverfügung werden nur geringere Bindungswirkungen zuerkannt⁷⁸. Begründet wird dies damit, daß die Entscheidung hier nur in einem summarischen Verfahren ergehe, eine vollständige Sachaufklärung und das gründliche Judizieren in einer Hauptverhandlung fehle. Danach könne dieselbe Tat nochmals in einem ordentlichen Verfahren unter einem anderen rechtlichen Gesichtspunkt verfolgt werden, der eine erhöhte Strafbarkeit begründe.

Ähnliches gilt bei Beschlüssen, die ein das Verfahren beendende Sachentscheidungen enthalten. Ein neues Verfahren ist hier zulässig, wenn sich neue Tatsachen oder Beweismittel ergeben, die im Zusammenhang mit den bereits bei Erlass des Beschlusses bekannten Tatsachen die Erhebung der öffentlichen Klage rechtfertigen⁷⁹.

75) vgl. § 264 Abs. 1 StPO; Kleinknecht, a.a.O., § 264 Anm. 1 A

76) BGH St 10, 396

77) z.B. Beschränkung durch eine Auslieferungsbedingung, vgl. Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 B e

78) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 C

79) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 D

b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Gründen

aa) Nachträglich eingetretene Umstände

Nach der herrschenden Lehre gilt hier ebenfalls der Satz, "ne bis in idem", der einer erneuten Verhandlung entgegensteht⁸⁰. Wird der Angeklagte zum Beispiel wegen eines von ihm abgegebenen Schusses wegen versuchten Totschlags verurteilt, stirbt das Opfer aber später an den Folgen des Schusses, liegt strafrechtlich gesehen zwar vollendeter Totschlag vor. Eine Verurteilung deswegen scheidet aber wegen des Satzes "ne bis in idem" aus. Henkel⁸¹ will hier mit einer Ergänzungsklage helfen, da eine Einbeziehung des Todeserfolges bei der ersten Aburteilung rechtlich unmöglich war.

bb) Vorhandene, bislang nicht bekannte Umstände

Im Strafprozeß ist anerkannt, daß die Rechtskraft die Tat unter jedem rechtlichen Gesichtspunkt ergreift. Das rechtskräftige Strafurteil verbraucht die Tat auch so weit, als sie nicht untersucht worden ist. Wird zum Beispiel jemand wegen einfachen Betrugs rechtskräftig verurteilt, stellt sich später aber heraus, daß Rückfall vorlag, kann dies nicht mehr berücksichtigt werden. Der einheitliche historische Vorgang, der Betrug, ist bereits rechtskräftig abgeurteilt worden⁸². Die abweichende Meinung von Henkel⁸³ und Peters⁸⁴ konnte sich hiergegen nicht durchsetzen.

c) Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber den Gründen

Im Fall der Rechtsänderung bleibt eine rechtskräftige Entscheidung grundsätzlich unberührt⁸⁵. In einem Gesetz kann aber eine

80) vgl. statt vieler Kern, a.a.O., § 50 B II c

81) Henkel, a.a.O., S. 446

82) Kern, a.a.O., § 50 B II c; vgl. a. das Beispiel in RG St 70,30

83) Henkel, a.a.O., S. 446, 447

84) Peters, a.a.O., S. 439 ff

85) Kleinknecht, a.a.O., Einl. 8 F b; § 2 Abs. 2 S. 2 StGB betrifft nur die Fälle, in denen sich das Recht vom Zeitpunkt der begangenen Handlung bis zu deren Aburteilung ändert.

abweichende Regelung getroffen werden.

Tritt eine Rechtsänderung durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ein, ist § 79 Abs. 1 BVerfGG zu beachten, der einen Wiederaufnahmegrund enthält. Er setzt voraus, daß eine materielle Strafrechtsnorm vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt worden ist und das Strafurteil auf dieser Norm beruht. Wird eine Strafnorm hingegen durch ein Landesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt, gilt § 359 Nr. 5 StPO sinngemäß, wenn das Landesrecht keine dem § 79 Abs. 1 BVerfGG entsprechende Bestimmung enthält⁸⁶.

4. Verwaltungsgerichtsordnung

a) Bindung bei unveränderter Sach- und Rechtslage

Nach § 121 VwGO ist die Entscheidung über den durch Klage oder Widerklage geltend gemachten Anspruch oder Streitgegenstand Gegenstand der materiellen Rechtskraft. Als Streitgegenstand wird nach der herrschenden Lehre die Rechtsbehauptung oder das Rechtsbegehren des Klägers angesehen, der Verwaltungsakt sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten⁸⁷. Im Rechtsstreit geht es danach in erster Linie um die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes.

Nach der abweichenden Meinung von Niese⁸⁸ ist Streitgegenstand mit dem Verwaltungsakt oder der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes gleichzusetzen. Diese Meinung wird abgelehnt, weil sie rein objektiv auf die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes abstellt, während es in Wirklichkeit darum geht, ob der Kläger in seinen Rechten verletzt ist⁸⁹. Von dieser Überlegung ausgehend sieht Bettermann⁹⁰ den Streitgegenstand in dem Anspruch des Klägers auf Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsaktes. Dabei

86) Kleinknecht, a.a.O., § 359 Anm. 7

87) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 10 a,b,c; Redeker - v. Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 7; Ule, a.a.O. (Verwaltungsprozeßrecht), § 35

88) JZ 1952, 353 ff 89) Eyermann-Fröhler, § 121 Anm. 10 a

90) DVBl 1953, 163 ff, 202 ff

erwächst aber die Entscheidung über das materielle Recht nicht in Rechtskraft. Dies bedeutet, daß bei einer erfolgreichen Anfechtungsklage rechtskräftig nur entschieden wird, daß der Aufhebungsanspruch entstanden ist⁹¹. Auch für den Amtshaftungsprozeß hätte das verwaltungsgerichtliche Urteil keine Bindungswirkung, da die Frage der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur Vorfrage war.

Daneben wird noch eine prozessuale Streitgegenstandstheorie vertreten, die als Streitgegenstand das Begehren auf die im Klageantrag bezeichnete Entscheidung begreift⁹².

Wird der Anfechtungsklage stattgegeben, der angefochtene Verwaltungsakt aufgehoben, darf die Verwaltungsbehörde keinen inhaltsgleichen neuen Verwaltungsakt erlassen. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob das Urteil des Vorprozesses überzeugt oder nicht, ob sich das Gericht mit allen Gesichtspunkten auseinandersetzt oder nicht⁹³.

Klinger verneint diese Bindung, wenn die Verwaltungsbehörde den Erlaß des gleichen Verwaltungsaktes auf Grund neuer Erwägungen im öffentlichen Interesse für geboten hält⁹⁴. Diese Auffassung wird aber abgelehnt, denn ein Urteil, das die im Verwaltungsprozeß unterlegene Behörde nicht zu beachten brauchte, wäre "eine bloße Farce"⁹⁵.

Ist einer Verpflichtungsklage stattgegeben worden, muß die Verwaltungsbehörde bei Spruchreife den beantragten Verwaltungsakt erlassen. Im Fall des § 113 Abs. 4 Satz 2 VwGO bestimmt sich die Bindung der Behörde aus der Rechtsauffassung des Gerichts, die

91) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 10 b

92) Müffelman, a.a.O., S. 128; Stiefel, NJW 1954, 1788 ff

93) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 21; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 7; Schunck-De Clerck, a.a.O., § 121 Anm. 3b bb; Ule, a.a.O. (Verwaltungsprozeßrecht), § 59 II 2; Stockhausen, a.a.O., S. 351; Müffelman, a.a.O., S. 106; BVerwG NJW 1963, 171

94) Klinger, a.a.O., § 121 Anm. D 3 c

95) Ule, a.a.O. (Verwaltungsprozeßrecht), § 59 II 2; Schunck-De Clerck, a.a.O., § 121 Anm. 5 b

in den Gründen niedergelegt ist⁹⁶.

Wird die Verpflichtungsklage abgewiesen, stellt sich die Frage der Neubescheidung. Der Kläger wird nämlich nach rechtskräftiger Abweisung seines Antrags auf Gewährung einer Leistung versuchen, mit einem neuen Antrag dieses Ziel zu erreichen. Auf diesen neuen Antrag hin könnte die Behörde einmal eine Neubescheidung ablehnen. Sie könnte entweder auf die Rechtskraft hinweisen oder jede Bescheidung des neuen Antrags unterlassen. Die Behörde könnte zum anderen auf den Antrag hin einen neuen Bescheid erlassen, in dem sie die beantragte Leistung erneut verweigert. Zum dritten könnte die Behörde aber erneut tätig werden und die Leistung gewähren.

Die Frage, ob die Verwaltungsbehörde nach einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung ohne Veränderung der Sach- und Rechtslage tätig werden darf, ist umstritten.

Das Bundesverfassungsgericht hatte noch nicht Gelegenheit, hierzu Stellung zu beziehen. Es hat nur klargestellt, daß die Verwaltung nicht ohne Kontrolle befugt sei, neu zu bescheiden, sondern daß ein Ermessen, unter Umständen eine Verpflichtung zur Neubescheidung bestehe⁹⁷.

Nach einer Entscheidung des 8. Senats des Bundesverwaltungsgerichts⁹⁸ ist die Verwaltungsbehörde nach einem rechtskräftigen Urteil nicht verpflichtet, erneut die Rechtmäßigkeit des belastenden Erstbescheides zu prüfen. Insoweit unterliege die Verwaltung auch keiner Ermessenskontrolle. Solange die Verweigerung des Zweitbescheides also damit begründet werde, daß kein Anspruch auf die Leistung bestehe, finde keine gerichtliche Kontrolle statt. Hierüber sei bereits rechtskräftig entschieden.

96) Redeker -v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 11

97) BVerfGE 27, 305 ff

98) BVerwG DVBl. 62, 265; bestätigt, DVBl. 1968, 659; ebenso der 2. Senat, BVerwGE 28, 122 (125), der bei Vorliegen von Wiederaufnahmegründen die Neubescheidung in das Ermessen der Verwaltung stellt, hingegen bei einer Verletzung des Gleichheitssatzes dem Bürger einen Anspruch auf Neubescheidung gibt; anders der 2. Senat, BVerwGE 35, 234 ff, der von pflichtgemäßen Ermessen ausgeht.

Der 8. Senat begründet dies damit, daß die materielle Gerechtigkeit keine Prüfungspflicht begründe, weil die Verwaltung im Interesse des Rechtsfriedens nach der Rechtskraft von jeder Sachprüfung frei sei.

Der 5. Senat gesteht der Verwaltung hingegen ein Neubescheidungsermessen zu und prüft dieses Ermessen⁹⁹. Dem hat sich der 2. Senat angeschlossen¹⁰⁰. Er gestattet der Behörde, im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens einen für unbegründet erklärten Anspruch erneut zu überprüfen, ihn erneut abzulehnen oder ihn ganz oder teilweise zu erfüllen. Ohne Änderung der Sach- und Rechtslage könne aber durch die Erteilung einer neuen Sachbescheidung nicht der Verwaltungsrechtsweg für eine von dem rechtskräftigen Urteil abweichende gerichtliche Entscheidung über den Anspruch erneut eröffnet werden. Die Rechtskraft habe nur Wirkung gegen die unterlegene Partei¹⁰¹. Dies bedeute aber nicht, daß auf die Rechtskraft des Urteils verzichtet werden könne.

Ebenso wie die Rechtsprechung gestattet es der überwiegende Teil der Rechtslehre der Verwaltung, auf den materiellen Vorteil, den das in dem rechtskräftigen Urteil zuerkannte Recht bietet, zu verzichten¹⁰². Die Verwaltung dürfe nach Rechtskraft nicht zu Lasten, aber zugunsten des Bürgers entscheiden. Nach anderer Ansicht ist hingegen die Neubescheidung nach Rechtskraft rechtswidrig¹⁰³. Sie verstoße gegen die Verfassungsprin-

99) BVerwGE 17, 256; 31, 112

100) BVerwGE 35, 234 = BVerwG MDR 1970, 951

101) BVerwG DVBl. 1962, 265; 1968, 659; BVerwGE 17, 256; 35, 234

102) vgl. Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 10, 30 b, 33; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 10; vgl. die Zusammenfassung bei Arndt, a.a.O., S. 252; Grunsky, a.a.O., S. 448; Haueisen, a.a.O. (Unterschiede), S. 1334; Sauer, a.a.O. (Bestandskraft), S. 150

103) Schachtschneider, a.a.O., S. 112 ff, 277 ff, 327

zipien der Gewaltenteilung, weil die Kontrolle von Urteilen nur durch Gerichte ausgeübt werden dürfe, der Gesetzmäßigkeit, weil das rechtskräftige Urteil der Verwaltung verbindlich sage, welches Verhalten gesetzmäßig sei, der Rechtsschutzgarantie, des Richtermonopols und des Gleichheitssatzes. Das Wiederaufnahmerecht bewaise mit seinem abschließenden Charakter die Systemwidrigkeit einer Neubescheidung nach Rechtskraft.

Die bisherigen Ausführungen über die Bindung der Verwaltungsbehörde bei einer gegenüber den Gründen unveränderten Sach- und Rechtslage gelten nur für den Fall einer Sachentscheidung. Es ist allgemein anerkannt, daß Prozeßurteile Rechtskraft nur hinsichtlich der entschiedenen Sachurteilsvoraussetzung entfalten¹⁰⁴.

Ähnliches gilt, wenn sich die Entscheidung nur auf die formelle Seite eines Verwaltungsakts, zum Beispiel auf die fehlende Schriftform, bezieht. Da die materielle Seite des Verwaltungsakts nicht betroffen ist, kann die Behörde den gleichen Verwaltungsakt nochmals erlassen. Sie ist dabei nur an die Rechtsauffassung des Gerichts, wie im Beispiel an die der Schriftform, gebunden¹⁰⁵.

b) Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Gründen

aa) Nachträglich eingetretene Umstände

Nachträglich bedeutet in diesem Zusammenhang nach der letzten mündlichen Verhandlung oder was dem gleichsteht¹⁰⁶. Nach § 101 Abs. 1 VwGO entscheidet das Gericht grundsätzlich auf Grund mündlicher Verhandlung; in § 108 Abs. 1 und 2 VwGO ist bestimmt,

104) statt vieler Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 14 a

105) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 20

106) Hiervon ist die Frage nach dem maßgeblichen Zeitpunkt zur Beurteilung der Sach- und Rechtslage zu unterscheiden. S. Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 113 Anm. 1 ff; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 108 Anm. 16 ff; Bähr, a.a.O.; Rupp, a.a.O.; Bachof, JZ 1954, 416 - 1958, 301 - 1966, 140

daß das Gericht nur das berücksichtigen darf, was Gegenstand der Verhandlung war. Entgegen der Zivilprozeßordnung, wo Entscheidungsgrundlage nur sein kann, was von den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, ergeht das verwaltungsgerichtliche Urteil aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens. Gegenstand der Verhandlung ist demnach auch der vom Bericht-erstatte^r vorgetragene Akteninhalt¹⁰⁷.

Nachträglich eingetretene Umstände können nach allgemeiner Meinung auch bei Vorliegen einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung berücksichtigt werden. Die materielle Rechtskraft hängt von der "clausula rebus sic stantibus" ab. Es wäre zweckwidrig, wenn die Verwaltungsbehörde auf Grund geänderter Umstände nicht tätig werden dürfte¹⁰⁸.

bb) Vorhandene, bislang nicht vorgetragene Umstände

Werden später neue Tatsachen und Beweismittel bekannt, die das Gericht mangels Kenntnis nicht verwertete, kann die Verwaltungsbehörde auf sie zurückgreifen¹⁰⁹. Nach einer abweichenden Ansicht zeigt hingegen das Bekanntwerden neuer Tatsachen nach Erlaß des Urteils nur, daß es dem Gericht trotz § 86 Abs. 1 VwGO nicht gelang, den maßgeblichen Sachverhalt zutreffend zu erforschen¹¹⁰. Derartige neue Tatsachen könnten nur unter den Voraussetzungen der §§ 578 ff ZPO, 153 Abs. 1 VwGO berücksichtigt werden.

c) Änderung der Rechtslage

Ist seit der Entscheidung des Gerichts eine Rechtsänderung eingetreten, die den Verwaltungsakt in der Zukunft oder bei wirk-

107) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 101 Anm. 1, § 108 Anm. 3; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 101 Anm. 1, § 108 Anm. 4, 7

108) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 27 ff; Klinger, a.a.O., § 121 D 3 a; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 10 - 12; Schunck-De Clerck, a.a.O., § 121 Anm. 3 c ee; Althammer, a.a.O.:

109) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 30 a; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 10; vgl. BVerwG in BVerwGE 24, 115, das das Problem z.T. über das Institut der Neubeschcheidung regelt.

110) Müffelman, a.a.O., S. 134 ff; vgl. BVerwGE 16, 36, 38 ff

samen rückwirkenden Gesetzen auch für die Vergangenheit rechtmäßig oder rechtswidrig macht, kann die Verwaltungsbehörde dies trotz eines rechtskräftigen Urteils berücksichtigen. Die Rechtskraft eines Urteils wirkt nicht, wenn durch die Rechtsänderung später ein Anspruch auf Erlaß oder auf Aufhebung oder Unterlassen eines Verwaltungsakts entstanden ist¹¹¹.

Wird die Rechtsnorm, auf der das Urteil beruht, durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts für nichtig erklärt, bleibt das rechtskräftige Urteil unberührt¹¹². Die Vollstreckung aus einem derartigen Urteil ist unzulässig, § 79 Abs. 2 BVerfGG.

Ändert sich die Rechtsprechung oder die Rechtslehre, ist strittig, ob hierdurch die Rechtskraftwirkung beeinträchtigt wird. Das Bundesverfassungsgericht¹¹³ und ein Teil der Literatur¹¹⁴ lehnen den Einfluß einer derartigen Rechtsänderung auf rechtskräftige Entscheidungen ab. Der 5. Senat des Bundesverwaltungsgerichts stellte den Wandel höchstrichterlicher Rechtsprechung allerdings der Änderung der Rechtslage gleich und überließ deshalb die Neubescheidung auch nach Rechtskraft dem pflichtgemäßen Ermessen der Verwaltung¹¹⁵.

111) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 30; Klinger, a.a.O., § 121 Anm. D 3

112) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 12; Müffelmann, a.a.O., S. 110; hinsichtlich von Entscheidungen des Landesverfassungsgerichts siehe § 183 VwGO

113) BVerfGE 2, 380 (395/403)

114) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 30; vgl. a. Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 10

115) BVerwGE 17, 256 ff; ebenso BVerwGE 35, 234 im Ergebnis; Ule, DVBl. 1971, 593; Bullinger, DÖV 1964, 381 ff; Franz, DVBl. 1964, 757 ff; vgl. a. Grunsky, a.a.O., S. 488

II. Besonderer Teil

1. Abschnitt

Bindung bei nicht sachlicher Entscheidung des Finanzgerichts

1. Prozeßurteil

Beschränkt sich wie bei Prozeßurteilen die Entscheidung des Gerichts auf die Erörterung formeller Fragen, wird also nicht zur Sache entschieden, erstreckt sich die Rechtskraft nur auf die in dem Urteil entschiedene Prozeßfrage. Eine materielle Bindung der Finanzbehörde folgt auch nicht aus Gründen der Prozeßökonomie, der Rechtssicherheit oder dem Gebot von Treu und Glauben. Wurde die Klage zum Beispiel wegen verspäteter Klageerhebung als unzulässig abgewiesen, erstreckt sich die Rechtskraft nur auf diese entschiedene Prozeßfrage. Eine Entscheidung über den Streitgegenstand liegt noch nicht vor¹¹⁶. Ändern sich später jedoch die tatsächlichen Voraussetzungen hinsichtlich der damals fehlenden Prozeßvoraussetzung, steht einer erneuten Entscheidung die Rechtskraft des vorangegangenen Urteils nicht entgegen.

Durch Teilurteil¹¹⁷ wird nur über einen Teil des Streitgegenstandes entschieden. Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO umfaßt die Rechtskraft nur diesen Teil.¹¹⁸

116) vgl. die Worte "so weit" in § 110 Abs. 1 S. 1 FGO; v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 21; Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 45; Becker-Riewald-Koch, Riewald, a.a.O., § 110 FGO Anm. 2 b, Abs. 11; Mattern-Meßmer, a.a.O., § 222 Anm. 1678; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6; Vogel, a.a.O. (Berichtigung), S. 390; BFH vom 12.10.1966 - II 36/62 BStBl. 1967 III 34; ebenso im sonstigen Prozeßrecht, vgl. Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 14 a; Grunsky, a.a.O., S. 465

117) s. §§ 98, 99 FGO

118) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 37; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6

2. Änderungsbescheide

In einem Verfahren gegen einen Änderungsbescheid hat das Finanzgericht nicht nur zu prüfen, ob die Finanzbehörde die Steuer dem materiellen Recht entsprechend festsetzte, sondern auch, ob die formellen Voraussetzungen für eine Änderung vorlagen. Nach dem System der Abgabenordnung haben Änderungen eines Steuerbescheides Ausnahmecharakter, sie sind nur in bestimmten, gesetzlich umschriebenen Fällen zulässig. Hält das Gericht den angefochtenen Bescheid wegen Fehlens dieser formellen Voraussetzungen für rechtswidrig, gibt es deshalb der Klage statt, erstreckt sich die Rechtskraft dieses Urteils nicht auf das materielle Recht. Insoweit gilt das gleiche wie bei einem Prozeßurteil¹¹⁹.

Zu untersuchen ist aber, inwieweit die Finanzbehörde die ursprüngliche Steuerfestsetzung noch weiter berichtigen oder ändern kann.

Da im Steuerprozeß wie in jedem anderen Verfahren die Anwendung des Rechts auf den Sachverhalt dem Gericht obliegt, prüft es nicht nur, ob die vorgenommene Änderung zulässig war, sondern auch, ob irgendeine andere gesetzliche Vorschrift die vorgenommene Änderung rechtfertigt¹²⁰. Die materielle Rechtskraft umfaßt daher sämtliche Änderungsmöglichkeiten. Dies gilt auch dann, wenn sie von der Finanzbehörde nicht ausdrücklich geltend gemacht wurden oder vom Gericht bei seiner Prüfung der Sach- und Rechtslage übersehen wurden¹²¹.

119) vgl. statt vieler v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spittaler, a.a.O., § 110 Anm. 45

120) Strassel, a.a.O., Sp. 245

121) Kraft, Anmerkung zum Urteil vom 12.10.1966, StRK Anm. AO § 94 R. 70 und die weiteren Nachweise dort;
Mittelbach, Anmerkung zum Urteil vom 20.6.1968, StRK Anm. AO § 222 Allg. R. 1

Strittig ist, ob nach rechtskräftiger Aufhebung eines Berichtigungsbescheides aus formellen Gründen die Aufsichtsbehörde noch eine Fehleraufdeckung nach § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO durchführen darf.

Im Urteil vom 12.10.1966 entschied der 2. Senat¹²², daß einem Antrag des Klägers der Sache nach¹²³ entsprochen sei, wenn das Finanzamt einen auf § 222 Abs. 1 Ziffer 1 AO gestützten Berichtigungsbescheid zurücknehme. Eine Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO sei hierdurch nicht ausgeschlossen. Entgegen dem Urteil vom 19.4.1961¹²⁴ bezwecke § 94 Abs. 1 Ziffer 2 AO nicht mehr, als dem Rechtsbehelf durch eine vereinfachte Entscheidung abzuhelpen. Deshalb könne die Wirkung eines solchen Abhilfebescheides nicht weiter reichen als die Entscheidung über den Rechtsbehelf, die er erübrigen solle. In einer derartigen Einspruchsentscheidung hätte nur über die Zulässigkeit einer Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziffer 1 AO entschieden werden können. Im Interesse der materiellen Steuergerechtigkeit gehe es nicht an, die nach § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO gegebene Berichtigungsmöglichkeit durch den nach § 222 Abs. 1 Ziffer 1 AO fehlgeschlagenen Versuch zu verbrauchen. Dies widerspreche dem Verhältnis zwischen den Befugnissen des Finanzamts und der Aufsichtsbehörde, die berufen sei, die Geschäftsführung des Finanzamts zu überwachen und die Berichtigung der bei der Nachprüfung aufgedeckten Fehlern zu veranlassen. Die gleiche Auffassung vertrat der 3. Senat in dem Urteil vom 26.11.1964¹²⁵, das allerdings vor Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung erging.

In der Entscheidung vom 22.7.1960¹²⁶ sprach sich der 3. Senat

122) BFH vom 12.10.1966 - II 36/62 BS_tBl. 1967 III 34

123) s. § 94 Abs. 1 Ziffer 2 AO

124) BFH vom 19.4.1961-II 296/59 HFR 1961, 181

125) BFH vom 26.11.1964 - III 203/61 U BStBl. 1965 III 124

126) BFH vom 22.7.1960 - III 95/59 U BStBl. 1960 III 524; vgl. a. BFH vom 20.6.1968 - V 125/65 BStBl. 1968 II 756, dort war allerdings noch nicht rechtskräftig über einen Berichtigungsbescheid entschieden, es ging vielmehr um

gegen eine nachträgliche Fehleraufdeckung aus, weil der gesamte Fehlerberichtigungsanspruch mit allen rechtlichen Beurteilungsmöglichkeiten dem Gericht schon im Vorprozeß zur Prüfung und Beurteilung vorgelegen habe. Eine nochmalige Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO habe das Finanzamt verwirkt, sie widerspreche dem Grundsatz der Prozeßökonomie, der Rechtssicherheit sowie dem Gebot von Treu und Glauben. Nach der Meinung des 3. Senats in der Entscheidung vom 21.4.1972¹²⁷ stehe die Rechtskraft ebenfalls einer erneuten Berichtigung des ursprünglich erlassenen Bescheids entgegen. Das gerichtliche Verfahren sei nicht mehr verlängertes Veranlagungsverfahren, sondern diene nur noch der Überprüfung, ob der Kläger durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt sei. Nach dem Beschluß des Großen Senats¹²⁸ bilde die Festsetzung und Anforderung eines bestimmten Steuer-, bzw. Abgabebetrages den Streitgegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens. Dies bedeute, daß ein angefochtener Bescheid von den Finanzgerichten seinem gesamten Umfang und Inhalt nach dahin überprüft werde, ob die Steuer oder die Abgabe zu Recht festgesetzt und angefordert worden sei. Im Rechtsmittelverfahren über einen berichtigten Abgabenbescheid sei deshalb der Gesamtinhalt dieses Bescheids (formell und materiell) Gegenstand des Streits. Werde die Klage gegen einen Berichtigungsbescheid abgewiesen, sei damit nicht nur die Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auch die materielle Richtigkeit der im Berichtigungsbescheid erhobenen Abgabeanforderung festgestellt. Werde der berichtigte Abgabenbescheid -

noch 126) die Frage, ob das Finanzamt bei einem Antrag des Steuerpflichtigen auf Berichtigung eines unanfechtbaren Steuerbescheides kumulativ alle Berichtigungsmöglichkeiten (a. durch Anordnung einer Betriebsprüfung) prüfen müsse. Dies wurde bejaht.

127) BFH vom 21.4.1972 - III R 83/70 BStBl. 1972 II 740

128) BFH Gr.S. vom 17.7.1967 - Gr.S. 1/66 BStBl. 1968 II 344

aus welchen Gründen auch immer - aufgehoben, sei damit festgestellt, daß der Kläger durch diesen Bescheid in seinen Rechten verletzt worden sei. Die Rechtskraftwirkung schließe eine weitere Berichtigung aus. Nur diese Auffassung werde der Gewaltentrennung gerecht. Außerdem habe das Finanzamt seit dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung die Möglichkeit, auch noch während eines gerichtlichen Verfahrens sämtliche Faktoren zu setzen (zum Beispiel eine Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde) und sie in den Prozeß einzuführen!¹²⁹.

In der Literatur wird weitgehend eine nachträgliche Fehleraufdeckung für zulässig erachtet, da das Finanzamt nicht Befugnisse der Aufsichtsbehörde verwirken dürfe, es nicht gehalten sei, alle in Betracht kommenden Berichtungsmöglichkeiten kumulativ zu prüfen¹³⁰.

Wird eine Fehleraufdeckung erst nach Rechtskraft durchgeführt, werden nach Erlaß des Urteils die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO geschaffen. Da während des Vorprozesses die Aufsichtsbehörde noch nicht tätig geworden war, konnte der Berichtigungsbescheid auch nicht auf § 222 Abs. 1 Ziffer 3 AO gestützt werden. Dies spricht für die "ulässigkeit einer nachträglichen Fehleraufdeckung.

Eine derartige Lösung widerspricht aber der Rechtssicherheit, der die Rechtskraft dient. Die Finanzbehörde und die Körperschaft, der sie angehört, bilden i.S. des § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO, der sich mit der Frage der Bindung der Beteiligten befaßt, eine Einheit. Nach der Finanzgerichtsordnung kann trotz Rechtshängigkeit

129) vgl. a. BFH vom 19.7.1963 - III 209/62 HFR 64, 27

130) so v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 45; Tipke-Kruse, a.a.O., § 222 Anm. 7; Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 222 Anm. 5 f Abs. 2;

Tipke, Anmerkung zum Urteil vom 12.10.1966, FR 1967, 141; derselbe, Anmerkung zum Urteil vom 19.4.1961, StRK Anm. AO § 222 R. 66

a.A. Hippe, Anmerkung zum Urteil v. 26.11.1964, StRK Anm. AO § 94 R. 52 1.Anm.

vgl. Woerner, a.a.O.(Zurücknahme), S. 120

der angefochtene Verwaltungsakt geändert und dieser geänderte Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens gemacht werden¹³¹. Das Finanzamt kann zwar nicht Befugnisse der Aufsichtsbehörde verwirken, im Interesse der Rechtssicherheit muß die Aufsichtsbehörde eine Fehleraufdeckung aber während des gerichtlichen Verfahrens durchführen, wenn sie nicht gegen Treu und Glauben verstoßen will. Sonst könnte eine gerichtliche Entscheidung über die formellen Voraussetzungen eines Änderungsbescheids jederzeit von der Verwaltung durch eine Fehleraufdeckung bedeutungslos gemacht werden. Dies widerspricht dem Grundsatz der Gewaltentrennung¹³².

2. Abschnitt

Bindung bei sachlicher Entscheidung und unveränderter Sach- und Rechtslage

1. Begriff des Streitgegenstandes in § 110 Abs. 1 S. 1 FGO

Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO sind die Beteiligten so weit gebunden, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist.

Ebenso wie die anderen Verfahrensgesetze enthält auch die Finanzgerichtsordnung keine Legaldefinition des Begriffes Streitgegenstand. Dieser Begriff taucht lediglich in verschiedenen Vorschriften auf¹³³.

noch 130) vgl. a. Kraft, Anmerkung zum Urteil v. 12.10.1966, StRK Anm. AO § 94 R. 70; Vogel, Anmerkung zum Urteil vom 22.7.1960, StRK Anm. AO § 92 R. 18; Hundt, Anmerkung zum Urteil vom 26.11.1964, StRK Anm. AO § 94 R. 52, 2. Anmerkung

131) s. § 93 Abs. 2 AO, § 68 FGO

132) vgl. BFH vom 21.4.1972, a.a.O.; a.A. Woerner, BB 1972, 1170

133) §§ 65 Absatz 1, 98, 110 Abs. 1 S. 1, 114 Abs. 1, 115 Abs. 1 FGO

Die Abgabenordnung, die früher für das Berufungsverfahren maßgebend war, knüpfte lediglich an den Wert des Streitgegenstandes verschiedene verfahrensrechtliche Folgen¹³⁴. Für die prozessuale Begriffsbestimmung des Streitgegenstandes ist das Urteil des Rechsfinanzhofs vom 12.3.1926¹³⁵ bedeutsam. Der Reichsfinanzhof führte damals aus, daß selbst dann, wenn nur ein bestimmter Antrag gestellt werde, der sich nur auf einen Teil des Anspruchs beziehe, der gesamte Steueranspruch rechtshängig werde. Da das Rechtsmittelverfahren der Abgabenordnung sich als Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens darstellte, war eine Vertiefung des Begriffes Streitgegenstand nicht erforderlich. Nach früherem Verfahrensrecht waren die Steuergerichte an die Anträge der Beteiligten nicht gebunden.

Bei der Darstellung der Rechtsprechung zur Finanzgerichtsordnung und dem jetzigen Begriff des Streitgegenstandes ist von dem Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17.7.1967¹³⁶ auszugehen. Danach ist Streitgegenstand im steuergerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids. Der Große Senat geht in seiner Entscheidung von dem in der Verwaltungsgerichtsordnung entwickelten Begriff des Streitgegenstandes aus¹³⁷. Dort sieht die herrschende Meinung als Streitgegenstand die Rechtsbehauptung des Klägers an, der Verwaltungsakt sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten. Dieser

134) vgl. §§ 265 Abs. 1, 286 Abs. 1, 311 Abs. 2, 320 Abs. 1, 321 Abs. 1 AO a.F.

135) RFH vom 12.3.1926 - II A 96/26 RFH 18, 298; bestätigt durch BFH vom 24.1.1957 - IV 696-697/54 U BStBl. 1957 III 106; BFH vom 16.10.1964 - VI 132/63 U BStBl. 1965 III 32

136) Großer Senat des BFH vom 17.7.1967 - Gr.S. 1/66 BStBl. 1968: II 344

137) vgl. S. 20 ff

Rückgriff auf den verwaltungsgerichtlichen Streitgegenstandsbegriff werde, wie der Große Senat ausführt, nicht dadurch unmöglich gemacht, daß die Verfahren nach der Finanzgerichtsordnung und der Verwaltungsgerichtsordnung verschieden seien. Im Verfahren nach der Verwaltungsgerichtsordnung komme es in der Regel darauf an, ob der angefochtene Verwaltungsakt im ganzen dem Gesetz entspreche. Hingegen gehe es im Steuerrecht meist nicht um die volle Freistellung von der Steuer, sondern um die Herabsetzung der Steuer um einen bestimmten Betrag. Diese Verschiedenheit rechtfertige aber keine unterschiedliche Bestimmung des Begriffes Streitgegenstand. Vielmehr bestehe in beiden Verfahrensarten ein erhebliches öffentliches Interesse an einer richtigen Entscheidung. In beiden Verfahren sei die Allgemeinheit der Staatsbürger daran interessiert, daß die Entscheidungen dem Gesetz entsprächen, daß der Gleichheitssatz des Grundgesetzes beachtet werde. Deshalb sei sowohl im Verfahren nach der Verwaltungsgerichtsordnung wie in dem nach der Finanzgerichtsordnung der Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen¹³⁸. Für einen Rückgriff auf den verwaltungsgerichtlichen Streitgegenstandsbegriff spreche auch, daß die für die Bestimmung des Streitgegenstandes maßgeblichen Vorschriften der Verwaltungsgerichtsordnung und der Finanzgerichtsordnung nahezu wörtlich übereinstimmen¹³⁹. In beiden Verfahren stehe die Frage nach der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes im Mittelpunkt. Der Steuerpflichtige sei nicht in seinen Rechten verletzt, habe kein Rechtsschutzbedürfnis, wenn und soweit der in dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Steuerbetrag dem Gesetz entspreche. Deshalb müsse das Gericht nicht nur vorgebrachte Tatsachen berücksichtigen.

Auch aus der Abgabenordnung ergebe sich, daß es für die Bestimmung des Streitgegenstandes nicht nur auf die einzelnen

138) § 86 VwGO, § 76 FGO

139) vgl. §§ 42, 113 VwGO; §§ 40, 100 FGO

Besteuerungsgrundlagen ankomme. Nach § 212 AO müsse der Steuerbescheid die Höhe der Steuer enthalten. Die Besteuerungsgrundlagen solle er dagegen nach § 211 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Ziffer 1 AO nur angeben. Hieraus folge, daß nur die Höhe der Steuer wesentlicher Bestandteil des Steuerbescheids sei. Die Besteuerungsgrundlagen bildeten nur nach § 213 Abs. 1 AO einen unselbständigen, mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids. Daher bilde im finanzgerichtlichen Verfahren die Festsetzung und Anforderung eines bestimmten Steuerbetrages den Streitgegenstand.

Für dieses Ergebnis spreche auch die Entstehungsgeschichte der Finanzgerichtsordnung. Vor dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung sei das Rechtsmittelverfahren allgemein als Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens angesehen worden. Die Rechtsmittelbehörden hätten die angefochtene Entscheidung auch zum Nachteil des Rechtsmittelführers ändern (verbösern) können. Zwar sei diese Möglichkeit durch die Finanzgerichtsordnung beseitigt worden. Hieraus sei aber nicht zu folgern, daß das finanzgerichtliche Verfahren zu einem echten Parteiprozeß geworden sei, in dem die Beteiligten den Umfang der gerichtlichen Prüfung und damit den Streitgegenstand auf einzelne Streitpunkte beschränken könnten. Das Neue der Finanzgerichtsordnung gegenüber der Abgabenordnung in der alten Fassung liege vielmehr darin, daß die Anträge der Beteiligten nunmehr das Gericht binden und damit den Streitgegenstand begrenzen würden. Innerhalb des Rahmens, der durch die Klageanträge und das Verböserungsverbot gezogen werde, sei das Gericht in seiner Entscheidung frei, das

heißt, es sei nicht auf die Beurteilung einzelner Besteuerungsgrundlagen beschränkt.

Diese Entscheidung des Großen Senats wurde durch die nachfolgende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestätigt¹⁴⁰.

Entgegen dieser ständigen Rechtsprechung kann nach der Meinung des Finanzgerichts Berlin¹⁴¹ der Streitgegenstand auf einzelne Besteuerungsgrundlagen des angefochtenen Bescheids beschränkt werden. Ein Rückgriff auf den verwaltungsgerichtlichen Streitgegenstandsbegriff scheide deshalb aus, weil sich die Entscheidung über eine Rechtsfolge auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts durch Verwaltungsakt in der Regel auf die Würdigung eines Sachverhalts beschränke. Im Steuerrecht stehe hingegen eine Gestaltung zur Entscheidung, die durch die Zusammenfassung einer Vielzahl von einzelnen wirtschaftlichen Vorgängen gekennzeichnet sei. Die Meinung des Großen Senats, bei Anfechtung eines Steuerbescheids sei stets der gesamte zugrundeliegende Sachverhalt der gerichtlichen Entscheidung unterworfen, widerspreche dem Text des § 65 FGO. In § 65 FGO werde der Streitgegenstand ausdrücklich neben dem angefochtenen Verwaltungsakt und auch getrennt von dem bestimmten Antrag aufgeführt. Hieraus folge, daß Streitgegenstand und angefochtener Verwaltungsakt nicht identisch seien. Die Beteiligten stritten um die Würdigung von Sachverhalten, um Besteuerungsgrundlagen und nicht um die sich hieraus ergebenden rechnerischen Konsequenzen. Auch auf § 213 Abs. 1 AO lasse sich die Meinung des Großen Senats nicht stützen. Dort sei lediglich der allgemeine Grundsatz ausgesprochen, daß Grundlagenfeststellungen insoweit nicht selbständig angefochten werden könnten, als in demselben Akt bereits die Folgen-

140) BFH vom 22.11.1968 - VI R 52/67 BStBl. 1969 II 169
BFH vom 14.4.1970 - VII R 69/68 BStBl. 1970 II 548
BFH vom 24.9.1970 - II R 37/70 BStBl. 1971 II 112
BFH vom 27.1.1971 - I R 169/69 BStBl. 1971 II 424
BFH vom 21.4.1972 - III R 83/70 BStBl. 1972 II 740

141) FG Berlin vom 22.11.1968 - III 159/66 EFG 1969, 246

feststellung getroffen worden sei. Dies bedeute, daß eine Besteuerungsgrundlage nicht unabhängig von dem steuerlichen Ergebnis zum Gegenstand eines Verfahrens gemacht werden dürfe.

Besonders bedenklich sei die Entscheidung des Großen Senats im Bereich der Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung. Es treffe nicht zu, daß das Finanzgericht über den gesamten Komplex rechtskräftig entscheide. Auf Grund der dem Gericht vorliegenden Akten und Beilagen sei es überhaupt nicht in der Lage, Sachverhalte zu ermitteln, die von den Beteiligten nicht in den Streit einbezogen worden seien. Deshalb könne sich die Rechtskraft hierauf auch nicht erstrecken. Da dem Finanzamt, nicht aber dem Steuerpflichtigen § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO zur Verfügung stehe, führe die Meinung des Großen Senats zu einer Beanachteiligung des Steuerpflichtigen. Hätte nämlich das Gericht über alle Vorgänge rechtskräftig entschieden, die dem Steuerbescheid zugrundegelegt hätten, könnte der Steuerpflichtige eine Durchbrechung der Rechtskraft nur noch im Rahmen der Wiederaufnahme des gerichtlichen Verfahrens erreichen. Jeder Prozeß, bei dem es um einen Steuerbescheid gehe, der auf einer Vielzahl von einzelnen selbständigen wirtschaftlichen Vorgängen beruhe, sei für den Steuerpflichtigen sonst mit einem erheblichen Kostenrisiko behaftet. Gelange nämlich das Gericht zu der Auffassung, daß dem Begehren des Steuerpflichtigen hinsichtlich des von ihm bezeichneten Streitpunktes stattzugeben sei, müsse es den gesamten Steuerbescheid daraufhin prüfen, ob nicht wegen eines anderen, zwischen den Beteiligten unstreitigen Sachverhalts eine andere rechtliche Würdigung geboten sei, die eine Klageabweisung erfordere. Letztlich führe die Auffassung des Großen Senats dazu, daß das Verfahren vor den Finanzgerichten weitgehend einem Verwaltungs-

verfahren gleichstehe.

Die herrschende Lehre in der Literatur steht hingegen auf dem Standpunkt, daß Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids sei. Nach Tipke - Kruse ¹⁴² ist Streitgegenstand die Frage, ob die Rechtsfolgebehauptung des Klägers zutrifft, der angefochtene Verwaltungsakt oder seine Ablehnung oder Unterlassung sei rechtswidrig und der Kläger werde dadurch in seinen Rechten verletzt. Auch von Wallis - List ¹⁴³ betonen, daß der Sachverhalt nicht Streitgegenstand sei. Sie gehen davon aus, daß das finanzgerichtliche Verfahren in erster Linie dem Rechtsschutz des Steuerpflichtigen diene. Mit der Erhebung einer Klage mache der Steuerpflichtige einen in der Finanzgerichtsordnung vorgesehenen Anspruch auf Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsakts durch das Gericht geltend. Um dieses Begehren einer gerichtlichen Entscheidung drehe sich der Streit. Streitgegenstand sei demnach das durch den Antrag gekennzeichnete Begehren auf eine gerichtliche Entscheidung, wobei dieses Begehren mit der Klagebegründung individualisiert werde.

142) Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 5, § 65 Anm. 3 b

ebenso Baltzer, a.a.O.; Barske-Woerner, a.a.O., S. 54 ff; Döllner, a.a.O., S. 463 ff; Friedlaender, StuW 1968, 407; Grieger, Die Information 1968, 172; Kühn, a.a.O., § 67 Anm. 1 a; Stockhausen, a.a.O. (Bindungswirkung), S. 350 ff; derselbe Steuer-Warte 1967, 1; Strassl, a.a.O., Sp. 233 ff; Vogel, a.a.O. (Berichtigung), S. 387 ff;

v. Wallis, a.a.O., S. 411 ff; Woerner, a.a.O. (Streitgegenstand); Ziemer, Anmerkung zum Urteil des Großen Senats, FR 1968, 369; Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 66 Anm. 14 ff;

vgl. a. Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 110 Anm. 2 a Abs. 5; Eisenberg, FR 1966, 163; 1971, 299; Grunsky, a.a.O., S. 39, 40;

kritisch zur Entscheidung des Großen Senats, Gräber, a.a.O.

143) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 65 Anm. 17 ff, 24

Demgegenüber vertritt Berger¹⁴⁴ die Individualisierungstheorie. Unter Streitgegenstand ist seiner Meinung nach der dem Gericht zur Entscheidung unterbreitete Sachverhaltsausschnitt zu verstehen. Dies könne im Bereich der Einkommensteuer nicht nur die einzelne Einkunftsart, sondern innerhalb dieser auch der einzelne Teilsachverhalt, zum Beispiel die Frage einer Garantierückstellung, sein. Nach Spanner¹⁴⁵ gilt der Untersuchungsgrundsatz nur im Rahmen des vom Kläger bestimmten Streitgegenstands, zu dem der von ihm angeführte Sachverhaltsausschnitt gehöre.

Zuzustimmen ist dem Streitgegenstandsbegriff des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, der der Saldierungstheorie folgt. Streitgegenstand ist danach nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids. Allein diese Begriffsbestimmung entspricht den §§ 40 Abs. 2, 100 Abs. 1 S. 1 FGO. Dort ist festgelegt, daß das Gericht zu prüfen hat, ob der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt. Diese Prüfung muß sich auf den ganzen Steuerbescheid, nicht nur auf einzelne Besteuerungsgrundlagen erstrecken. Auf die vom Finanzgericht Berlin behandelte Frage, wie weit sich bei Änderung der Sach- oder Rechtslage die Rechtskraft erstreckt, soll später eingegangen werden. Dort wird sich zeigen, daß auch bei Zugrundelegung des Streitgegenstandsbegriffs des Großen Senats befriedigende Ergebnisse erzielt werden können. Entgegen Müller¹⁴⁶ und Spanner¹⁴⁷ wird das Finanzgericht auch nicht da-

144) Berger, a.a.O. (Überlegungen); ebenso Müffelman, a.a.O., S. 174 ff (Ablehnung dieser Ansicht bei Vogel, a.a.O. ((Berichtigung)), S. 388 ff); Müller, DB 1966, 1329; Schwarz, DStR 1966, 398

145) Spanner, Urteilsanmerkung, StRK Anm. FGO § 11 R. 11; derselbe, StuW 1969, Sp. 14; Mittelbach, DStR 1966, 390; Martens, FR 1968, 361; 1969, 495

146) Müller, DB 1966, 1329

147) Spanner, s. Fußnote 145

durch zum verlängerten Arm des Finanzamts, weil es den Steuerfall im ganzen zu überprüfen hat. Entsprechend seiner Aufgabe, Rechtsschutz zu gewähren, wird das Finanzgericht durch das Verböserungsverbot in seiner Entscheidung begrenzt. Die der Saldierungstheorie folgenden Meinungen des Schrifttums, Streitgegenstand sei einmal die Rechtsbehauptung des Klägers, der angefochtene Verwaltungsakt sei rechtswidrig und beeinträchtige ihn in seinen Rechten, zum anderen, das Klagebegehren kennzeichne den Streitgegenstand, spielen für die hier zu erörternde Frage keine Rolle. Auch das Klagebegehren schließt die Behauptung ein, der Verwaltungsakt sei rechtswidrig und eine Rechtsbeeinträchtigung liege vor. Andererseits ist auch nach der Meinung der Vertreter der Rechtsbehauptungstheorie das Gericht an die Klageanträge (siehe das Verböserungsverbot) gebunden¹⁴⁸.

2. Bindung nach einer vorangegangenen Anfechtungsklage

a) Klagestattgabe

Hat das Finanzgericht in einer rechtskräftigen Entscheidung einen Steuerbescheid aufgehoben, darf die Finanzbehörde bei unveränderter Sach- und Rechtslage keinen inhaltsgleichen neuen Verwaltungsakt erlassen¹⁴⁹. Da Streitgegenstand nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids ist, beschränkt sich die Rechtskraft grundsätzlich nicht auf den zur Begründung vorgetragenen Sachverhalt. Das bedeutet, daß die Finanzbehörden auch die vom Kläger nicht angegriffenen Besteuerungsgrundlagen nicht wieder aufnehmen können.

148) vgl. hierzu Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 116

149) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 30, 44; Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 100 Anm. 79, 80; Döllner, a.a.O., S. 468; Leingärtner, a.a.O., S. 593; Strassl, a.a.O., Sp. 231 ff; v. Wallis, a.a.O., S. 429; vgl. a. BFH vom 14.9.1967 - V S 9/67 BStBl. 1967 III 615

Die Beteiligten sind insoweit präkludiert, als es die rechtskräftig entschiedene Vorfrage betrifft. Sie müssen dem Urteilspruch nachkommen. Diese Präjudizwirkung ergibt sich sowohl nach der materiellrechtlichen wie nach der prozeßrechtlichen Theorie, nur die Erklärungen hierfür sind unterschiedlich¹⁵⁰. Voraussetzung ist aber, daß es sich um denselben Streitgegenstand handelt. Deshalb hat zum Beispiel ein durch rechtskräftiges Urteil festgestellter Einheitswert für Fortschreibungsbescheide auf spätere Feststellungszeitpunkte keine Bindungswirkung, da im Fortschreibungsbescheid die gesamte wirtschaftliche Einheit neu bewertet wird¹⁵¹.

Im Bereich der Verwaltungsgerichtsbarkeit ist streitig, ob die Verwaltungsbehörde dann einen inhaltsgleichen Verwaltungsakt erlassen darf, wenn sie dies im öffentlichen Interesse für geboten hält¹⁵². Da Steuerbescheide den gesetzlich verankerten Steueranspruch konkretisieren, sind besondere Erwägungen über das öffentliche Interesse nicht angebracht¹⁵³.

Die Finanzbehörden dürfen insbesondere nicht deshalb gerichtliche Entscheidungen abändern, weil sie den Sachverhalt rechtlich anders beurteilen¹⁵⁴. Dies widerspräche dem Grundsatz der Gewaltenteilung¹⁵⁵. Es geht nicht an, daß gerichtliche Akte durch die Verwaltung kontrolliert werden. Darüberhinaus könnte die materielle Rechtskraft in fast jedem Fall durchbrochen werden, die Rechtssicherheit und der Vertrauensschutz in eine gerichtliche Entscheidung gingen verloren¹⁵⁶. Hat das Finanzgericht

150) vgl. Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 148 II 4 und 4 a und die weiteren Nachweise dort

151) BFH vom 19.11.1971 - III R 115/70 BStBl. 1972 II 382, das zugrundeliegende FG-Urteil ist abgedruckt in EFG 1971, 7

152) s. S. 21 153) v.Wallis-List in Hübschmann-Heppa-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 44

154) zum Beispiel auf dem Weg über § 222 Abs. 1 Ziffer 3, 4 AO

155) vgl. BFH vom 30.6.1956 - III 157/54 U BStBl. 1956 III 216

156) RFH vom 25.3.1927 - II A 66/27 RFH 21, 85

ihm bekannte Tatsachen im Prozeß nicht vorgetragen, weil es sie nicht für erheblich hielt, kann es dies nach Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung nicht mehr tun. Auch hier handelt es sich um eine andere rechtliche Beurteilung¹⁵⁷.

Bei Aufhebung einer Erlaubnis, einer Genehmigung oder beim Entzug einer sonstigen Vergünstigung sind zwei Fälle zu unterscheiden. Handelt es sich um eine Ermessensentscheidung und berief sich die Finanzbehörde nur auf einen oder mehrere Gründe, dann steht im Fall der Aufhebung rechtskräftig nur fest, daß die Heranziehung dieser Gründe ermessensfehlerhaft und damit rechtswidrig erfolgte. Ermessenserwägungen hinsichtlich anderer Gründe sind noch nicht angestellt und daher auch nicht Gegenstand der Entscheidung. Das Gericht kann nicht sein Ermessen an die Stelle des der Verwaltung zustehenden Ermessens setzen¹⁵⁸. Ist die Finanzbehörde hingegen bei Vorliegen eines oder mehrerer Entziehungs- oder Widerrufsgründe ein Tätigwerden gesetzlich vorgeschrieben, fragt es sich, ob bei Klagestattgabe rechtskräftig feststeht, daß im Zeitpunkt der Entziehung oder des Widerrufs auch kein anderer Grund durchgriff. Dies ist zu be-

noch 156) BFH vom 18.5.1955 - II 97/55 U BStBl. 1955 III 208;
BFH vom 30.6.1956 - III 157/54 U BStBl. 1956 III 216;
BFH vom 18.9.1957 - II 195/56 U BStBl. 1957 III 423;
BFH vom 18.4.1958 - III 165/57 U BStBl. 1958 III 250;
BFH vom 21.12.1962 - II 41/58 HFR 1963, 172;
BFH vom 30.6.1965 - II 38/62 U BStBl. 1965 III 514;
BFH vom 25.9.1969 - IV 297/64 BSBl. 1970 II 2;
ebenso für den Fall, daß nicht eine gerichtliche Entscheidung, sondern ein nichtgerichtliches Rechtsbehelfsverfahren abgeschlossen wurde, FG München vom 30.7.1970 - IV 222/68 EFG 1971, 7

v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 110 Anm. 64;
List, FR 1958, 172 ff; Riewald in Becker-Riewald-Koch, § 222 Anm. 5 f Abs. 1; Görg-Müller, a.a.O., § 110 Anm. 596, 597;
Mattern-Meßmer, a.a.O., § 222 Anm. 1662; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 7; Berger, a.a.O. (Steuerprozeß); Strassl, a.a.O., Sp. 232; Thoma, a.a.O.; Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 69 ff; Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 120

157) vgl. BFH vom 3.7.1964 - VI 78/63 S BStBl. 1964 III 566, danach sind derartige Tatsachen nicht neu i.S. von §222Abs.1Z.1AO

158) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., §110 Anm. 46; Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 22

jahren, da Streitgegenstand die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsakts insgesamt ist¹⁵⁹.

Die bisherigen Ausführungen beziehen sich aber nur auf den Fall, daß nachträglich neue Tatsachen nicht entstehen oder bekannt werden.

b) Klageabweisung

Weist das Finanzgericht die Klage ab, ergeben sich keine Besonderheiten. Der von der Finanzbehörde erlassene Akt wurde als rechtmäßig bestätigt. Der Behörde bleibt es aber vorbehalten, im Billigkeitswege zugunsten des Klägers zu verfahren¹⁶⁰.

3. Bindung nach einer vorangegangenen Verpflichtungsklage

a) Klagestattgabe

Die Bindungswirkung ist hier in § 101 FGO geregelt. Liegt Spruchreife vor, hat also das Gericht die Verpflichtung der Finanzbehörde ausgesprochen, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, muß die Behörde dem nachkommen. Im anderen Fall bestimmt sich die Bindung aus der Rechtsauffassung des Gerichts, die es in den Gründen niedergelegt hat¹⁶¹.

b) Klageabweisung

Ebenso wie im Verfahren nach der Verwaltungsgerichtsordnung stellt sich hier die Frage, ob die Behörde durch das rechtskräftige Urteil gehindert ist, auf einen erneuten Antrag des unterlegenen Klägers hin tätig zu werden. Diese Frage spielt aber im Steuerrecht keine besondere Rolle, da das Steuerrecht Eingriffsrecht ist. Nur in dem schmalen Verwaltungsbereich der

159) Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 22; a.A. v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 46; vgl. a. Haueisen, NJW 1960, 313, 314

160) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 62

161) vgl. Redeker-v.Oertzen, a.a.O., § 121 Anm. 11

Spar-, Wohnungsbauprämien und ähnlichen Leistungen stellt sich diese Frage.

Sie ist wie von der herrschenden Lehre im Bereich der Verwaltungsgerichtsordnung zu lösen¹⁶². Danach erhöht die Rechtskraft die Legitimität der Erstentscheidung, sie erleichtert es der Verwaltung, von der Neubescheidung abzusehen und die alte Rechtsüberzeugung beizubehalten. Die Neubescheidungswillensbildung aber und ein etwaiger Zweitbescheid sind gerichtlich nachprüfbar. Ebenso wie im Zivilprozeß der siegreiche Beklagte, der den Kaufpreisanspruch des Klägers abwehren konnte, diese Forderung dennoch erfüllen kann, steht dies auch der Finanzbehörde zu. Dies bedeutet aber keinen Verzicht auf die Rechtskraft, der unzulässig wäre, sondern stellt ein Disponieren über den Anspruch dar¹⁶³.

4. Bindung nach einer vorangegangenen Leistungs- oder Feststellungsklage

Besonderheiten ergeben sich hier nicht. Anzumerken ist nur, daß die Rechtskraft eines Urteils, das eine negative Feststellungsklage abwies, die positive Feststellung des Rechts beinhaltet, gegen das sich der Kläger mit einer negativen Feststellungsklage wandte¹⁶⁴.

5. Ausschluß von der Rechtskraft

Gegenstand der materiellen Rechtskraft ist das rechtskräftige Urteil, die gerichtliche Entscheidung. Sie ergeht über den

162) s. S. 22 ff

163) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 53 und die Literaturnachweise dort; Grunsky, a.a.O., S. 435; siehe auch Schachtschneider, a.a.O., S. 277 ff, der sich allerdings gegen eine Neubescheidung nach Rechtskraft ausspricht

164) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 55; BVerwG in BVerwGE 16,36

Streitgegenstand. Entscheidend kommt es auf den Subsumtions-schluß an. Im Tenor ist festgestellt, ob der erhobene prozessuale Anspruch aufgrund des festgestellten Sachverhalts und seiner Subsumtion unter das objektive Recht begründet ist oder nicht. Tatbestand und Entscheidungsgründe dienen nur der Auslegung des Tenors¹⁶⁵. Enthält das Urteil Hinweise, wie die Sache weiter zu behandeln ist, erwachsen diese, abgesehen von § 101 FGO, nicht in Rechtskraft¹⁶⁶.

Die Beurteilung vorgreiflicher Rechtsverhältnisse ist nicht Gegenstand der Rechtskraft¹⁶⁷. Wird zum Beispiel ein Erstattungsanspruch geltend gemacht, weil ein Steueranspruch berichtigt wurde, erwächst der Berichtigungsbescheid nicht in Rechtskraft, wenn das Gericht den Erstattungsanspruch bejaht. Etwas anderes gilt für den Fall der Zwischenfeststellungsklage¹⁶⁸. Bei Vorgreiflichkeit, wie zum Beispiel bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen¹⁶⁹, ist hingegen jede Verhandlung und Entscheidung über den bereits rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand unzulässig¹⁷⁰.

Von der Rechtskraft ausgeschlossen sind auch die vom Beklagten erhobenen Einwendungen¹⁷¹. Dies gilt nicht für den Aufrechnungseinwand¹⁷².

165) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 34; mißverständlich Ziener-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 50, 57; Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 Anm. 5; Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 24
s.a. BFH vom 30.6.1965 - II 38/62 U BStBl. 1965 III 514

166) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 110 Anm. 42

167) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 110 Anm. 40; Ziener-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 60, 61; Stockhausen, a.a.O. (Bindungswirkung), S. 350 ff

168) s. § 280 ZPO, vgl. a. §§ 97, 155 FGO

169) vgl. §§ 214, 215 AO

170) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 110 Anm. 18

171) Görg-Müller, a.a.O., § 110 Anm. 595

172) § 322 Abs. 2 ZPO, § 155 FGO; vgl. v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 41

3. Abschnitt

Bindung bei veränderter Sachlage gegenüber den Gründen einer finanzgerichtlichen Ent- scheidung

1. Möglichkeiten einer veränderten Sachlage

Wurde zum Beispiel eine Arrestanordnung des Finanzamt vom Finanzgericht aufgehoben, weil kein Arrestgrund vorlag, treten aber nachträglich Tatsachen ein, die einen Arrestgrund darstellen, liegt eine veränderte Sachlage gegenüber den Gründen der finanzgerichtlichen Entscheidung vor. Tatsache ist hierbei alles, was Merkmal und Teilstück eines gesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller und immaterieller Art¹⁷³. Keine Tatsachen sind dagegen sämtliche Arten von Schlußfolgerungen, insbesondere also juristische Subsumtionen. Derartige Sachverhaltsänderungen durch nachträglich eintretende Tatsachen¹⁷⁴ spielen aber im Steuerrecht eine geringe Rolle, da die Steuerbescheide an einen abgeschlossenen, in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt anknüpfen. Tatsachen, die nach diesem Zeitpunkt eintreten, sind für die deklaratorischen Bescheide bedeutungslos.

Eine Sachverhaltsänderung gegenüber den Gründen einer finanzgerichtlichen Entscheidung kann zum anderen dadurch eintreten, daß nachträglich Tatsachen oder Beweismittel¹⁷⁵ bekannt werden,

173) Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 21

174) nachträglich bedeutet nach der letzten mündlichen Verhandlung; nach §§ 90, 96 Abs. 1 FGO entscheidet das Finanzgericht ebenso wie das Verwaltungsgericht grundsätzlich aufgrund mündlicher Verhandlung

175) Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 35

die zwar am Schluß der letzten mündlichen Verhandlung bereits vorlagen, aber dem Gericht und unter Umständen auch der Finanzbehörde nicht bekannt waren¹⁷⁶. Wird also nachträglich bekannt, daß der Steuerpflichtige auch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung hatte, fragt es sich, ob trotz einer rechtskräftigen Entscheidung über einen Einkommensteuerbescheid noch berichtigt werden kann.

2. Entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel

Nicht jede neue Tatsache oder jedes neue Beweismittel kann hingegen geeignet sein, die Bindung der Finanzbehörde an rechtskräftige finanzgerichtliche Entscheidungen in Frage zu stellen. Dies kann nur dann der Fall sein, wenn es sich um entscheidungserhebliche Umstände handelt¹⁷⁷. Entscheidungserheblichkeit liegt dann vor, wenn die neuen Tatsachen oder Beweismittel nicht hinweggedacht werden können, ohne daß die Entscheidung nach der konkreten Lage des Vorprozesses am Schluß der letzten mündlichen Verhandlung anders ausgefallen wäre¹⁷⁸. Im Fall der Klageabweisung kommt es nicht darauf an, ob sich die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf den das Urteil tragenden Grund beziehen¹⁷⁹. Im Gegensatz zum Zivilprozeß herrscht im Finanzprozeß der Untersuchungsgrundsatz¹⁸⁰. Das Finanzgericht ist also grundsätzlich nicht an das Vorbringen der Beteiligten gebunden. Es ist verpflichtet, auch nicht vorgetragenen Prozeßstoff, der sich zum Beispiel zugunsten des Klägers auswirkt, zu berücksichtigen.

176) Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen, s. Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 35

177) vgl. BFH vom 11.9.1968 - I 92/65 BStBl. 1969 II 194

178) Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 110 Anm. 26 Abs. 4; Henckel, a.a.O., S. 150 ff (170, 171)

179) Grunsky, a.a.O., S. 462 ff und die Nachweise dort

180) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 76 Anm. 4 ff

3. Nachträglich eingetretene Sachverhaltsänderungen

Wie in dem Verfahren nach der Zivilprozeßordnung und der Verwaltungsgerichtsordnung umfaßt auch in dem nach der Finanzgerichtsordnung die Rechtskraft nicht nachträglich eingetretene Sachverhaltsänderungen. Ändern sich später die entscheidungserheblichen Umstände, liegt nicht mehr "eadem res" vor, der Streitgegenstand ist ein anderer¹⁸¹. Da das Urteil nur die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit nach Maßgabe des zur Zeit der letzten Tatsachenverhandlung vorliegenden Sachverhalts feststellen kann, ist die Finanzbehörde in diesen Fällen an die gerichtliche Entscheidung nicht gebunden, sie kann, sofern die Voraussetzungen der Abgabenordnung oder anderer Änderungsvorschriften vorliegen, die neuen Umstände verwerten. Im strafprozessualen Verfahren sind hingegen nach einer rechtskräftigen Entscheidung gegenwärtige und künftige Sanktionen gegen denselben Täter wegen derselben Tat unzulässig, auch wenn zum Beispiel der Tod des Opfers erst nachträglich eintritt¹⁸². Dies ist dort aber deshalb gerechtfertigt, weil der Gedanke des Schutzes des Angeklagten vor wiederholter Anklage und Aburteilung im Vordergrund steht.

Die Finanzbehörde kann also Folgeänderungen nach den §§ 212 b Abs. 3, 218 Abs. 4 AO und § 35 b GewStG vornehmen oder den

181) Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 110 Anm. 3 Absatz 5; Görg-Müller, a.a.O., § 110 Anm. 596; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6; v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 57;

Barske-Woerner, a.a.O., S. 114; Brauel, a.a.O., S. 281; Döllerer, a.a.O., S. 467; Kruse, a.a.O., S. 320; Mittelbach, DStR 1966, 390 ff (394); Stockhausen, a.a.O. (Bindungswirkung), S. 353

182) siehe S. 19; s.a. Strassl, a.a.O., Sp. 240

Verwaltungsakt nach den §§ 4 Abs. 2, 3 Ziff. 2 und 5 Abs. 5 StAnpG ändern¹⁸³. Ergeht der Grundlagenbescheid erst nach rechtskräftiger Entscheidung der auf ihm beruhenden Steuerfestsetzung¹⁸⁴, ist dies zwar in § 218 Abs. 4 AO nicht ausdrücklich geregelt. Es wäre aber nicht sinnvoll, die Feststellung bestimmter Besteuerungsgrundlagen einem besonderen Feststellungsverfahren zuzuweisen, andererseits aber diese Feststellung nicht in das Veranlagungsverfahren zu übernehmen. Deshalb ist § 218 Abs. 4 AO auch in diesen Fällen anwendbar¹⁸⁵. Die Änderung ist durch den Rahmen begrenzt, der durch die Änderung des Grundlagenbescheides gezogen wird. Eine Wiederaufrollung des ganzen Steuerfalles findet nicht statt¹⁸⁶.

Treten bei einem stattgebenden Verpflichtungsurteil nachträglich entscheidungserhebliche Tatsachen ein, ist gemäß § 101 FGO zu unterscheiden, ob die Verpflichtung der Finanzbehörde unmittelbar ausgesprochen wurde, oder ob die Behörde nur zur Bescheidung verpflichtet wurde. Im ersten Fall besteht dann keine Bindung der Finanzbehörde, wenn neue Umstände eine Änderung oder Zurücknahme des Bescheides rechtfertigen. War die Sache hingegen noch nicht spruchreif, muß die Behörde den beantragten Verwaltungsakt nicht erlassen, wenn neu eingetretene Umstände die Ablehnung rechtfertigen¹⁸⁷.

183) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 57; Strassl, a.a.O., Sp. 240; Werner, a.a.O., S. 415; Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 117

184) vgl. Kühn, a.a.O., § 218 Anm. 4; ausführlich Leingärtner, a.a.O., S. 594 ff; Truckenbrodt, a.a.O., nach dessen Meinung hierfür die Rechtsgrundlage fehlt

185) BFH vom 4.12.1969 - IV 120/64 BStBl. 1970 II 778
BFH vom 29.10.1970 - IV 247/64 BStBl. 1971 II 150

186) statt vieler Kühn, a.a.O., § 218 Anm. 4;
BFH vom 3.7.1964 - VI 78/63 S BStBl. 1964 III 566
BFH vom 11.10.1966 - I 223/65 BStBl. 1967 III 131

187) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 52; Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 59

Bei abweisenden Urteilen auf eine Verpflichtungsklage hin, bei Leistungs- und Feststellungsklagen ergeben sich keine Besonderheiten.

4. Bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorliegende, aber dem Finanzamt und dem Finanzgericht nicht bekannte Tatsachen und Beweismittel

a) Stellungnahme der Rechtsprechung

Im Urteil vom 11.7.1928¹⁸⁸ entschied der Zoll- und Verbrauchssteuersenat des Reichsfinanzhofs, daß ein Steuerbescheid nicht zurückgenommen oder geändert werden könne, wenn "die Rechtskraft eines Steuerbescheids durch eine Rechtsmittelentscheidung herbeigeführt" sei.¹⁸⁹ Begründet wurde dies einmal mit der Vorschrift des § 76 Abs. 3 AO a.F. und zum anderen mit dem Wesen des Rechtsmittelverfahrens. Danach wäre die Finanzbehörde gezwungen, eine eingehende Prüfung des gesamten Falles, am besten eine allumfassende Betriebsprüfung, vorzunehmen, um etwaige Steuernachforderungen durchsetzen zu können. Hierzu ist sie aber nicht in der Lage, dem Pflichtigen wäre mit einem derartigen umständlichen und zeitraubenden Verfahren auch nicht gedient.

Deshalb lehnte es der 6. Senat des Reichsfinanzhofs in seinem Urteil vom 20.5.1931¹⁹⁰ auch ab, von einer unbedingten Rechtskraft auszugehen. Dies widerspräche, wie er ausführt, den Bedürfnissen der Steuerverwaltung und sei mit den Interessen der Allgemeinheit an einer den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Besteuerung nicht zu vereinbaren. Aufgrund der neu bekannt gewordenen Tatsachen liege ein anderer Tatbestand als

188) RFH vom 11.7.1928 - IV A 91/28 RFH 24, 27; bestätigt durch Urteil vom 26.9.1928 - IV A 162/28 RFH 24, 129; vgl. die allgemeine Zusammenfassung bei Strassl, a.a.O., Sp. 238

189) ablehnend hinsichtlich einer Übernahme auf andere Steuerarten, Becker, StW 1929, Sp. 664

190) RFH vom 20.5.1931 - VI A 687/30 RStBl. 1931, 481

der vor, über den das Gericht entschieden habe.

In einer späteren Entscheidung ging der Zoll- und Verbrauchssteuersenat von seiner Rechtsansicht wieder ab¹⁹¹. In den Urteilen vom 20.5.1931 und vom 10.6.1931¹⁹² bejaht der Reichsfinanzhof eine Bindung an die der Rechtsmittelentscheidung zugrundeliegende Rechtsauffassung. Im Urteil vom 10.6.1931 heißt es darüberhinaus, daß eine Bindung an die Rechtsauffassung entfalle, wenn die bisher bekannten Tatsachen im Zusammenhang mit den neuen Tatsachen eine andere rechtliche Beurteilung ergäben.

In der Entscheidung vom 9.3.1934¹⁹³ wird ausgesprochen, daß außer im Fall der neuen Tatsachen im Sinn des jetzigen § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO eine Neuveranlagung für die unter § 223 AO fallenden Steuern unzulässig sei, wenn eine rechtskräftige Entscheidung vorliege.

Der 2. Senat des Bundesfinanzhofs entschied mit Urteil vom 18.5.1955¹⁹⁴ über die Frage, ob bei der Gesellschaftssteuer eine Nachforderung nach § 223 AO zulässig sei oder nicht. Der Senat bejaht dies mit der Einschränkung, daß es sich nicht um denselben Sachverhalt handeln dürfe. Eine Nachforderung sei danach möglich, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden seien. An die Rechtsbeurteilung durch das Finanzgericht sei die Finanzbehörde aber gebunden.

In einem obiter dictum wird in der Entscheidung vom 22.7.1960¹⁹⁵

191) RFH vom 22.3.1933-IV A 42/33 RFH 33, 76

192) RFH vom 20.5.1931, s. Anm. 190; RFH vom 10.6.1931 - III A 903/30 StuW 1931, Nr. 767

193) RFH vom 9.3.1934 - II A 232/33 StuW 1934, 201

194) BFH vom 18.5.1955 - II 97/55 U BStBl. 1955.III 208

195) BFH vom 22.7.1960 - III 95/59 U BStBl. 1960 III 524

festgestellt, daß die Vorschrift des § 222 AO in begrenztem Umfang eine Durchbrechung der Rechtskraft zuließe. Soweit nachträglich neue Tatsachen im Sinn des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO bekannt würden, sei auch eine Abweichung vom vorangegangenen rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts möglich.

Hingegen entschied der 3. Senat in dem Urteil vom 21.10.1960¹⁹⁶, daß eine Berichtigung wegen später bekannt gewordener neuer Tatsachen gemäß § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO ausgeschlossen sei. In dem vom 3. Senat zu entscheidenden Fall ging es um die Berichtigung des Einheitswertes eines Mietwohngrundstückes nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO. Nach Rechtskraft des finanzgerichtlichen Urteils, in dem der Einheitswert fortgeschrieben worden war, berichtigte das Finanzamt den Einheitswert. Nach seiner Auffassung seien in dem früheren Verfahren unrichtige Angaben über den Zustand der Bebauung am Währungsstichtag gemacht worden. Nach Meinung des Bundesfinanzhofs sei "bereits bei einem gegen die Einspruchsentscheidung schwebenden Rechtsmittel eine Berichtigung nach § 222 AO grundsätzlich nicht zulässig, da der Steuerpflichtige einen Anspruch darauf habe, daß über seine Rechtsmittel in dem hierfür vorgesehenen Verfahren durch die Rechtsmittelbehörde entschieden" werde. Dies gelte erst recht, wenn das Finanzgericht den Einheitswert rechtskräftig festgestellt habe. Gegenstand des damaligen Rechtsmittelverfahrens und der nachträglichen Berichtigung durch das Finanzamt sei der gleiche Streit, "ob sich nämlich das Grundstück am Währungsstichtag im Zustand der Bebauung befunden" habe "oder nicht". "Zur Klärung und Würdigung der für die damals streitige Entscheidung maßgeblichen Tatsachen" sei "im Einspruchs- und Berufungsverfahren" Zeit und Raum gewesen. Die Finanzbe-

196) BFH vom 21.10.1960 - III 2/59 HFR 1961, 64; vgl. v.Wallis, FR 1961, 138; Mattern-Meßmer, a.a.O., § 222 Anm. 1661

hörde hätte gegen das finanzgerichtliche Urteil ja Rechtsbeschwerde wegen Rechtsirrtums und mangelnder Sachaufklärung einlegen können. Nach der rechtskräftigen Entscheidung des Fragenkomplexes durch Urteil sei "das Vorbringen neuer Tatsachen, die sogar im Rechtsbeschwerdeverfahren" nicht mehr hätten geltend gemacht werden können, nicht mehr möglich.

Im Urteil vom 9.7.1963¹⁹⁷ sah der 7. Senat den Streitgegenstand als den die materielle Rechtskraft begrenzenden Faktor an. Eine Definition des Streitgegenstandes ist in dem Urteil, in dem es um die Ablehnung eines Antrags auf prüfungsfreie Zulassung als Helfer in Steuersachen ging, nicht enthalten.

Ausführlich mit der Frage der Berücksichtigung derartiger neuer Tatsachen hat sich das Finanzgericht Berlin in dem Urteil vom 22.11.1968¹⁹⁸ befaßt. Nach der Auffassung dieses Gerichts sei die Saldierungstheorie des Großen Senats des Bundesfinanzhofs im Rahmen des § 110 FGO nicht haltbar. Das Gericht entscheide nicht über den gesamten Komplex, der einem Steuerbescheid zugrundeliege. Aufgrund der ihm vorliegenden Akten und Beiakten sei es überhaupt nicht in der Lage, Sachverhalte zu ermitteln, die von den Beteiligten nicht in den Streit einbezogen worden seien. Diese Unterstellung, über den gesamten Sachverhalt zu entscheiden, führe zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Nach § 100 Abs.1 S. 1 Halbsatz 2 FGO sei die Finanzbehörde bei Bekanntwerden neuer Tatsachen und Beweismittel nicht an die Rechtskraft gebunden. Hingegen könnte der Steuerpflichtige eine Durchbrechung der Rechtskraft nur noch im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erreichen.

197) BFH vom 9.7.1963 - VII 133/62 U BStBl. 1963 III 411

198) FG Berlin vom 22.11.1968, s. Anm. 141, und die Ausführungen auf Seite 36 ff

b) Lösungsvorschläge in der Literatur

aa) Ältere Auffassungen

Die geringsten Schwierigkeiten, die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft einer steuergerichtlichen Entscheidung zu bestimmen, haben die, die eine uneingeschränkte Bindung der Beteiligten vertreten. Die wichtigsten Vertreter dieser Meinung, die zum Teil vor Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung vertreten wurde, sollen hier kurz angeführt werden.

Nach Niemann¹⁹⁹ ist eine Berichtigung auch dann unzulässig, wenn später neue Tatsachen bekannt werden. Trotz dieser neuen Tatsachen sei der Sachverhalt identisch mit dem, der bereits vom Gericht gewürdigt worden sei. Die neuen Tatsachen vervollständigten ihn nur. Zum gleichen Ergebnis kommt Scheuffler²⁰⁰. Der Ausschluß jeder Änderung und Berichtigung folge einmal daraus, daß die Abgabenordnung (der damaligen Fassung) Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht enthalte. Zum anderen habe das Finanzgericht die Sach- und Rechtslage bereits weitgehend geklärt. Ferner beinhalte das gerichtliche Verfahren eine abschließende Tatbestandsaufklärung und Sachverhaltsbeurteilung.

Im Gegensatz zu den eben genannten Autoren geht Müffelman²⁰¹ vom Streitgegenstand als entscheidendem Kriterium zur Bestimmung des Umfangs der materiellen Rechtskraft aus. Neue Tatsachen oder Beweismittel könnten gegenüber einem rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand nur in den engen Grenzen des

199) Niemann, VerwArch Bd. 40, 135 (150 ff)

200) Scheuffler, StuW 1940, Sp. 243 (255 ff)

201) Müffelman, a.a.O., S. 57 ff, 176, 191 ff

§ 580 ZPO berücksichtigt werden. Dies sei deshalb gerechtfertigt, weil es Zweck der materiellen Rechtskraft sei, den Rechtsfrieden zu wahren und widersprechende Entscheidungen zu vermeiden. Die Verfahrensbeteiligten hätten ja die Möglichkeit, bei der Sachaufklärung durch das Gericht mitzuwirken. § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO sei keine Wiederaufnahmenvorschrift gegenüber rechtskräftigen steuergerichtlichen Urteilen, weil sie nur dem Finanzamt, nicht aber dem Steuergericht die Rechtsgrundlage für ein erneutes Tätigwerden biete. § 222 AO betreffe die Berichtigung eines Bescheides, nicht aber eines Urteils. Nur das Gericht, nicht aber die Verwaltungsbehörde könne eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung überprüfen. Müffelmannt kommt aber deshalb zu befriedigenden Ergebnissen, weil er einen eng begrenzten Streitgegenstandsbegriff vertritt. Nach ihm kann die Anfechtungsklage auch auf einzelne Teilsachverhalte, zum Beispiel auf die Anerkennung einer Garantierückstellung, begrenzt werden.

Kriszeleit²⁰², Hensel²⁰³ und Rath²⁰⁴ lassen hingegen in bestimmten Fällen eine Änderung durch die Finanzbehörde zu. Nach Kriszeleit handelt es sich beim Hinzutreten neuer wesentlicher Tatsachen und Beweismittel gerade nicht mehr um den ursprünglich bekannten, sondern um einen neuen Tatbestand. Die §§ 222 ff AO seien für die Fälle gedacht, in denen diese Umstände nachträglich bekannt würden, sie seien als Umschreibungen der Grenzen der materiellen Rechtskraft aufzufassen. Mit der damals herrschenden Lehre ist er der Meinung, die materielle

202) Kriszeleit, Die Rechtskraftwirkung im Steuerrecht nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Dissertation Göttingen, 1946

203) Hensel, Steuerrecht, Berlin 1933, S. 133 ff

204) Rath, Die Rechtskraft im Besteuerungsverfahren nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Dissertation, Hamburg, 1944

Rechtskraft bestehe ausschließlich in einer Bindung an die Rechtsauffassung des Gericht.²⁰⁵

Hensel weist darauf hin, daß die Bescheide bei den Veranlagungssteuern nicht das Ergebnis eines einfachen Tatbestandes, sondern zahlreicher, voneinander unabhängiger Feststellungen und Erwägungen seien, die erst in ihrem Zusammenhang zur zahlenmäßigen Konkretisierung eines bestimmten Steueranspruchs führten. Deshalb schütze ein steuergerichtliches Urteil nur dann gegen spätere Berichtigungen und Änderungen, als in dem Urteil hierüber eine sachliche Entscheidung getroffen worden sei. Die Bindung erstrecke sich nur auf das, worüber das Gericht tatsächlich entschieden^{habe}. Das Finanzamt könne später neue Umstände berücksichtigen, an die rechtliche Beurteilung durch das Gericht in den entschiedenen Punkten sei es aber gebunden. Hensel will die materielle Rechtskraft aber auch auf Fragen oder Punkte erstrecken, die das Gericht bei ordnungsgemäßer Sachbehandlung hätte erörtern und entscheiden müssen.

Ähnlich argumentiert Rath. Nach ihm besteht im Steuerprozeß eine Inkongruenz zwischen dem Prozeßstoff und dem Umfang der Entscheidung. Die Bindung der Finanzbehörde knüpfe nur an die Punkte an, auf die sich die gerichtliche Entscheidung bezogen habe. Allerdings entfalle die Bindung auch hinsichtlich der bereits entschiedenen Punkte, wenn sich hierzu neue Tatsachen ergeben hätten, die geeignet seien, diese Punkte rechtlich anders als in der Entscheidung zu qualifizieren.

bb) Anhänger der Individualisierungstheorie

Nach Berger²⁰⁶ umfaßt der Streitgegenstand und damit die Rechts-

206) Berger, a.a.O. (Überlegungen), S. 8, 9; s. a. Müffelman, vgl. Anm. 201

205) vgl. Kriszeleit, s. Anm. 202, S. 78 ff

kraft nur den dem Gericht zur Entscheidung unterbreiteten Sachverhalt. Bei Zugrundelegung dieser Individualisierungstheorie gelten für alle anderen Sachverhalte die Änderungsmöglichkeiten der Abgabenordnung. Nach Berger könnten die Berichtigungsvorschriften, wie § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO, auch nach Eintritt der Rechtskraft hierfür angewandt werden. Ergäben sich aber hinsichtlich des dem Gericht zur Prüfung gestellten Sachverhalts neue Tatsachen, weil zum Beispiel eine Urkunde aufgefunden werde, könne dies nur im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens geltend gemacht werden.

Ähnlich argumentiert Spanner²⁰⁷, wenn er ausführt, daß der durch die §§ 65, 96 FGO dem Kläger eingeräumten Befugnis, den Streitgegenstand zu bestimmen, die Beschränkung der finanzgerichtlichen Prüfung und Entscheidung auf das vom Kläger geltend gemachte Klagebegehren einschließlich des angeführten Sachverhaltsausschnitts entspreche.

cc) Entsprechende Anwendung des § 100 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 FGO

Vogel²⁰⁸ geht hingegen von der Saldierungstheorie aus und legt den Streitgegenstandsbegriff des Großen Senats²⁰⁹ zugrunde. Die Bindungswirkung erstreckt sich danach nicht auf Tatsachen, sondern lediglich auf die Feststellung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes. Sei eine wegen Versagung einer Garantierückstellung erhobene Klage abgewiesen worden, sei rechtskräftig entschieden, daß der angefochtene Verwaltungsakt auch keinen anderen Fehler enthalte. Aus der Existenz des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ergebe sich, daß nur das Finanzamt bei neu bekannt werdenden Tatsachen und Beweismitteln nicht an

207) Spanner, Steuer und Recht Bd. 23, 26 ff; derselbe, Anmerkung zum Beschluß des Großen Senats vom 17.7.1967, StRK Anm. FGO § 11 R. 11

208) Vogel, a.a.O. (Berichtigung), S. 390

209) vgl. S. 33 ff

die Rechtskraft des Urteils gebunden sei. Da dies nicht auch für den Steuerpflichtigen gelte, müsse der Streitgegenstand deshalb auch diese damals nicht bekannten Tatsachen und Beweismittel umfassen²¹⁰. Da aber nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO eine Änderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen zulässig sei, müsse dies aus Billigkeitsgründen auch für eine Änderung zu seinen Gunsten gelten. Vogel wendet deshalb im Wege der Analogie den § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO über seinen Wortlaut hinaus auch für den Fall eines klageabweisenden Urteils an.

Dieser Meinung schließt sich Döllerer an²¹¹. Aus § 110 Abs. 2 FGO ergebe sich die Absicht des Gesetzgebers, die dort erwähnten Vorschriften trotz der Rechtskraft des Urteils in gewissem Umfang noch zum Zuge kommen zu lassen.

Woerner²¹² stimmt Vogel zu, weist aber darauf hin, daß diese Ansicht eine sehr starke Einschränkung des Rechtskraftbegriffes bedeute. Es sei fraglich, ob sie allein auf eine analoge Anwendung des nach seinem Wortlaut auf einen Sonderfall beschränkten § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO gestützt werden könne.

dd) Betonung des dem Finanzgericht vorliegenden Sachverhalts

Zu demselben Ergebnis kommt, wer, ausgehend von der Saldierungstheorie, den in Rechtskraft erwachsenen Urteilsgegenstand auf den Komplex beschränkt, zu dem sich das Gericht in den Urteilsgründen ausdrücklich geäußert hat.

Nach Ziemer - Birkholz²¹³ reicht die Bindungswirkung des Urteils nur so weit, als über den Streitgegenstand tatsächlich entschieden

210) vgl. Martens, a.a.O., S. 656

211) Döllerer, a.a.O., S. 467; ebenso Stockhausen, a.a.O., S. 351

212) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 119; derselbe, a.a.O. (Streitgegenstand), S. 1032

213) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 48 ff

den worden sei. Für die Bindungswirkung sei also nicht allein der Streitgegenstand entscheidend, sondern es komme, wie auch § 110 Abs. 2 FGO sage, darauf an, inwieweit über ihn entschieden sei. Verfahrensgegenstand und Urteilsgegenstand müßten also nicht in vollem Umfang übereinstimmen, die Reichweite der materiellen Rechtskraft könne hinter dem Umfang der formellen Rechtskraft zurückbleiben. Ob das so sei, lasse sich nicht aus dem Tenor selbst, sondern nur aus dem Urteilstatbestand und den Gründen feststellen. Dies bedeute nicht, daß die Gründe an der Rechtskraft teilnähmen, sie dienten nur der Auslegung der sachlichen Reichweite des Tenors. Die Bindungswirkung erstrecke sich somit auf die vom Gericht nach dem Inhalt des Urteils als vorhanden oder als nicht vorhanden festgestellten Tatsachen und auf ihre rechtliche Würdigung²¹⁴. Sie erstrecke sich dagegen nicht auf solche Tatsachen, die dem Gericht nicht bekannt geworden und in seiner Entscheidung daher nicht berücksichtigt worden seien. Ob die Finanzbehörde dann von einer gerichtlichen Entscheidung durch Erlass eines Verwaltungsakt abweichen dürfe, beurteile sich nach den Voraussetzungen, die die Abgabenordnung für die Zurücknahme und Änderung fordere.

Das spätere Bekanntwerden neuer Beweismittel zu bereits bekannten, insbesondere hinsichtlich ihres Vorliegens umstrittenen und vom Gericht entweder positiv oder negativ festgestellten Tatsachen könne hingegen nur im Fall des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, nicht jedoch im Fall des § 110 Abs. 1 FGO berücksichtigt werden; hier helfe nur noch die Wiederaufnahme des Verfahrens²¹⁵.

214) Ziemer - Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 51, 54

215) dieselben, § 110 Anm. 56

Auch nach v. Wallis - List²¹⁶ konnte der dem Finanzgericht nicht bekannte Sachverhalt nicht Gegenstand der Urteilsfindung und für den Subsumtionsschluß nicht verwendet werden. Dies gelte für eine Berichtigung zugunsten wie zuungunsten des Klägers. Zu dem gleichen Ergebnis kommen Tipke - Kruse²¹⁷. Danach sei über den Streitgegenstand auch insoweit nicht entschieden, als das Finanzgericht den Sachverhalt nicht aufgeklärt und dementsprechend keine Rechtsauffassung zum Ausdruck gebracht habe. Da der Richter auch im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes nur solche Tatsachen und Beweismittel nicht außer acht lassen dürfe, die sich ihm nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung aufdrängen würden, sei nur insoweit über den Streitgegenstand entschieden, als das Finanzgericht seinem Urteil einen bestimmten Sachverhalt und eine bestimmte rechtliche Beurteilung zugrundegelegt habe. Dies folge auch aus § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, der in § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO hineinzuinterpretieren sei. Entsprechend § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO gelte für statthabende und abweisende Urteile allgemein der Satz, daß eine Bindung an ein Urteil insoweit nicht bestehe, als nach der letzten mündlichen Verhandlung die Behörde neue Tatsachen feststelle.

Der eingeschränkten Ermittlungspflicht der Steuergerichte entspricht nach Strassl²¹⁸ eine Bindung der Verwaltung an das rechtskräftige Urteil nur für den im Zeitpunkt des Urteils bekannten Sachverhalt. Auch nach Kühn²¹⁹ beschränkt sich die Bindungswirkung auf den vom Gericht bei der Prüfung des Klagebegehrens festgestellten und dem Urteil zugrundegelegten Sach-

216) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 58; ebenso Paulick, a.a.O. (Grundriß), Anm. 320

217) Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6, 7

218) Strassl, a.a.O., Sp. 242

219) Kühn, a.a.O., § 110 Anm. 1, 2; vgl. a. § 100 Anm. 1 c

verhalt²²⁰.

Nach Görg - Müller²²¹ sind nur die Tatsachen im Sinn des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO neu, die die Finanzbehörde bei einer pflichtgemäßen, ihr zuzumutenden und der Bedeutung des Steuerfalles entsprechenden Sacherforschung vor Erlaß des Urteils nicht ermitteln konnte. Habe es das Finanzamt an der ordnungsgemäßen Sachverhaltserforschung fehlen lassen, schade dies nur dann nicht, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach den §§ 166ff AO obliegenden Mitwirkungspflichten nicht erfüllt habe. Gefolgert wird dies einmal daraus, daß die Finanzbehörde nach § 204 AO verpflichtet sei, von Amts wegen die tatsächlichen Verhältnisse zu erforschen, die für die Steuerpflicht wesentlich seien. Zum anderen wird auf den Charakter des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO als einer Schutzbestimmung für den Steuerpflichtigen verwiesen.

Martens²²² spricht sich dafür aus, grundsätzlich nur durch ein der Wiederaufnahme angenähertes Verfahren eine Bindung an finanzgerichtliche Entscheidungen aufzuheben. Neue Tatsachen rechtfertigten seiner Ansicht nach nur dann eine Berichtigung, wenn als Schranke der in § 582 ZPO statuierte Gedanke gelte.

Im Gegensatz zu den angeführten Autoren sieht Riewald von einer Definition des Begriffes Streitgegenstand in diesem Zusammenhang ab²²³. Daß das Bekanntwerden von neuen Tatsachen zu einer nachträglichen Änderung des Urteilsinhalts führen könne, ergebe sich nicht aus dem Wesen der Rechtskraft, sondern sei als eine durch die besonderen Verhältnisse des Steuerprozesses bedingte Ausnahme von der Bindung durch das rechtskräftige Urteil zu begreifen.

220) vgl. Kötting, StBp 1967, 28 ff; Mattern-Meßmer, a.a.O., § 222 Anm. 1661, 1678; Brauel, a.a.O., S. 281

221) Görg-Müller, a.a.O., § 100 Anm. 523 222) Martens, a.a.O., S. 652

223) Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 110 Anm. 2 b Abs. 5

c) Stellungnahme

aa) Auslegung des § 110 FGO

Die Frage der Bindung der Finanzbehörden bei Tatsachen und Beweismitteln, die zwar bei Schluß der letzten mündlichen Verhandlung schon vorlagen, aber weder dem Gericht noch dem Finanzamt bekannt waren, ist eine Frage nach dem Umfang der Rechtskraft. Da die Rechtskraftwirkung nach der Lehre vom Wiederholungsverbot primär Präklusionswirkung ist²²⁴, geht es um eine sachgerechte Abgrenzung der Präklusion.

Ausgangspunkt der Beantwortung dieser Frage ist die gesetzliche Bestimmung des § 110 FGO. Nach dessen Absatz 1 Satz 1 sind die Beteiligten so weit gebunden, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Legt man die zutreffende Streitgegenstandstheorie des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zugrunde, müßte eigentlich auch der nicht vorgebrachte Prozeßstoff präkludiert sein²²⁵. Hiergegen spricht aber einmal die Existenz des § 110 Abs. 2 FGO und der Umstand, daß eine derartige Schlußfolgerung zu unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Für den Steuerpflichtigen gäbe es angesichts der begrenzten Möglichkeit von Finanzgericht und Finanzamt zur Sachverhaltsaufklärung keine bessere Möglichkeit, sich gegen spätere Steuernachforderungen zu schützen, als die Steuergerichte anzurufen. So könnten die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung, insbesondere die auf Grund einer Betriebsprüfung, und anderer Gesetze ausgeschaltet werden²²⁶. Verschiedene Autoren gehen deshalb von einem anderen Streitgegenstandsbegriff aus²²⁷. Dieser Weg ist aber abzulehnen, da die Argu-

224) Otto, a.a.O., S. 89

225) in diese Richtung scheint das Urteil des BFH vom 21.4.1972, vgl. Anm. 127, zu weisen

226) so aber Niemann, Scheuffler, s. S. 54

227) s. S. 56 ff; vgl. a. das Urteil des FG Berlin vom 22.11.1968, s. Anm. 198

mente des Großen Senats überzeugen, Streitgegenstand sei nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids²²⁸.

Die Saldierungstheorie des Großen Senats entbindet aber nicht von der Frage einer sachgerechten Abgrenzung der Präklusionswirkung. Es geht darum, ob und inwieweit der Gesetzgeber der Steuergerechtigkeit vor der Rechtssicherheit den Vorrang eingeräumt hat.

Das Prinzip der Rechtssicherheit ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechtsstaatsbegriffs²²⁹. Es verlangt, daß die Rechtsbeständigkeit jeder in einem staatlichen Verfahren ordnungsmäßig zustandegekommenen Entscheidung gesichert ist. Rechtsfrieden und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit, daß deshalb grundsätzlich auch eine unrichtige Entscheidung in Kauf genommen werden muß. Die Rechtssicherheit kann jedoch der Forderung nach materieller Gerechtigkeit widersprechen. Beide Grundsätze haben Verfassungsrang, deshalb ist es in erster Linie Aufgabe des Gesetzgebers, einen solchen Widerstreit zu entscheiden²³⁰. Wie er entscheidet, bleibt ihm überlassen, nur darf er nicht willkürlich handeln²³¹. Da § 110 FGO die Frage der Bindung der Beteiligten regelt, ist durch Auslegung dieser Vorschrift zu klären, wie der Gesetzgeber den Widerstreit zwischen Gerechtigkeit und Rechtssicherheit entschied.

228) s. S. 33 ff; vgl. a. Woerner, a.a.O. (Streitgegenstand), S. 1030ff

229) BVerfGE 2, 403; 3, 162, 237; 7, 92; 13, 271;

Engisch, a.a.O., S. 163 ff; Klein, a.a.O., S. 452; Leingärtner, a.a.O., S. 591 ff; Spitaler, a.a.O. (Rechtssicherheit), S. 141

230) Leibholz-Rinck, a.a.O., Art. 20 Anm. 26

231) BVerfGE 15, 313 (319)

Grundsätzlich kommt es bei der Auslegung auf den objektiven Willen des Gesetzgebers als Summe von Wortlaut und Sinnzusammenhang an²³². Gegenstand der Auslegung ist der in der Vorschrift objektivierte Wille des Gesetzgebers²³³. Zur Erforschung von Sinn und Zweck der Vorschrift sind neben dem Wortlaut auch die Entstehungsgeschichte und die Stellung heranzuziehen, die der Vorschrift im Aufbau und in der Systematik des Gesetzes zukommt, ferner die Gesetzesbegründung und die Gesetzgebungsmaterialien²³⁴.

Im Regierungsentwurf²³⁵ wurde die Vorschrift des § 98 (jetzt § 110 Abs. 2) FGO wie folgt begründet:

"Die Rechtskraftwirkung der Urteile hat hinsichtlich eines großen Teils der einspruchsfähigen Verwaltungsakte, insbesondere auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern, nur eine beschränkte Bedeutung. Die Steuerbescheide - und dementsprechend auch die Entscheidungen der Finanzgerichte über derartige Steuerbescheide - betreffen in den meisten Fällen nicht festumrissene Tatbestände, sondern ergehen für bestimmte Veranlagungszeiträume und zwar ohne den Anspruch - wenn auch mit dem Bestreben - die während dieser Zeiträume liegenden Steuertatbestände erschöpfend zu erfassen. Die Rechtskraft solcher Bescheide und Gerichtsentscheidungen kann sich naturgemäß nur auf diejenigen für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und Beweismittel beziehen, die Gegenstand des Verfahrens gewesen sind. Werden nachträglich neue Tatsachen und Beweismit-

232) BVerfGE 1, 299

233) BFH vom 11.12.1956 - I 115/56 U BStBl. 1957 III 49;
BFH vom 13.9.1966 - I 53/64 BStBl. 1966 III 692

234) Kühn, a.a.O., § 1 StAnpG Anm. 2 a

235) Regierungsentwurf BT Drucks. II 1716 und III 127

tel, die sich auf den Veranlagungszeitraum beziehen, zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen bekannt, so erfordert es der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, daß sie auch nach rechtskräftigem Abschluß des Finanzgerichtsverfahrens noch berücksichtigt werden."

Weiter heißt es in der Begründung zu § 106 (jetzt § 110 Abs. 2) FGO²³⁶:

"Die Rechtskraft wirkt nur so weit, als es sich um dieselben Beteiligten und denselben Streitgegenstand handelt. In Steuersachen fehlt es aber an der Identität des Streitgegenstandes beispielsweise, soweit sich der vom Gericht festgestellte und der Entscheidung zugrundegelegte Sachverhalt nachträglich als unrichtig herausstellt. Unter dieser Voraussetzung sind daher auch Änderungen, insbesondere Berichtigungen von Verwaltungsakten, die Gegenstand von Gerichtsentscheidungen waren, und Nachforderungen von Steuern nach Maßgabe der Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Steuergesetze zulässig. (vgl. zum Beispiel §§ 93, 94, 96, 218 Abs. 4, 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2, 223 AO, §§ 4, 5 Abs. 2 StAnpG, § 35 b GewStG).- Aus der Rechtskraftwirkung und dem Gewaltenteilungsprinzip folgt, daß die Beteiligten an die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts durch das Gericht gebunden sind (vgl. auch § 98 Abs. 1 Satz 2)."

§ 110 Abs. 1 Satz 1 FGO spricht zwar von einer Bindung "so weit als über den Streitgegenstand entschieden worden ist". Fraglich ist, wie dieses "so weit" zu verstehen ist. Ziemer - Birkholz²³⁷

236) BT Drucks. IV/1446

237) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 65

folgern daraus die Beschränkung der Bindungswirkung auf den dem Gericht bekannten Sachverhalt. Nach allgemeiner Meinung hat diese Formulierung aber nur für solche Urteile Bedeutung, die von vornherein nicht über den Streitgegenstand des Verfahrens entscheiden, wie Prozeßurteile, oder über den Streitgegenstand nur zum Teil entscheiden, wie Teilurteile²³⁸. In § 110 Abs. 2 FGO ist aber bestimmt, daß die Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze über die „Zurücknahme und Änderung unberührt bleiben sollen, freilich nur insofern, als sich aus § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO nichts anderes ergibt. Würde man aber aufgrund des weiten Streitgegenstandsbegriffs des Großen Senats auch die dem Gericht nicht bekannten Tatsachen und Beweismittel als präkludiert ansehen, bliebe für § 110 Abs. 2 FGO kein Anwendungsbereich. Der Gesetzgeber wollte aber auch, dies zeigt die Gesetzesbegründung, die Gerechtigkeit und die Gesetzmäßigkeit bei einer rechtskräftigen Entscheidung der Finanzgerichte berücksichtigt wissen. Deshalb kann die Finanzbehörde nachträglich bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel berücksichtigen.

Voraussetzung ist aber, daß eindeutige neue Tatsachen und Beweismittel vorliegen. Hieran fehlt es zum Beispiel, wenn neue Beweismittel anderen, bisher schon bekannten widersprechen und es von der Beweiswürdigung abhängt, welchen Glauben geschenkt werden soll. Hat das Finanzgericht zu einem entscheidungserheblichen Umstand Zeugen vernommen, ist eine Änderung oder Zurücknahme nicht gerechtfertigt, wenn das Finanzamt einen neuen Zeugen ermittelt²³⁹. Um die Autorität des Gerichts und den Grundsatz der Gewaltentrennung²⁴⁰ zu wahren, darf die Finanzbehörde

238) Vogel, a.a.O. (Berichtigung), S. 390; Stockhausen, a.a.O., S. 352

239) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 119; Gräber, a.a.O., S. 491

240) vgl. BFH vom 21.4.1972, s. Fußnote 127

die Entscheidung des Gerichts, die auf der freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung beruht, nicht durch eine andere Beweiswürdigung umstoßen. Insoweit hilft nur noch die Wiederaufnahme des Verfahrens. Aus denselben Gründen gilt auch im Fall der Klagestattgabe, dem § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, nichts anderes²⁴¹. Die Finanzbehörde ist nicht zur Überprüfung der Gerichte berufen, sondern sie soll insoweit der Gerechtigkeit zum Sieg verhelfen, als das Finanzgericht den Sachverhalt mangels Kenntnis nicht verwerten konnte.

Diese Gerechtigkeit im Einzelfall kommt auch in § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO zum Ausdruck. Danach ist die Finanzbehörde im Fall der Klagestattgabe an die tatsächliche Beurteilung des Finanzgerichts so weit gebunden, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen.

Da die dortige Regelung aber bereits in § 110 FGO enthalten ist, bedarf es einer analogen Anwendung²⁴² des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO nicht.²⁴³ Die Bedenken Woerners²⁴⁴ gegen eine analoge Anwendung dieser Vorschrift sind gerechtfertigt. Wenn man schon davon ausgeht, daß die Präklusion auch dem Gericht nicht bekannte Tatsachen und Beweismittel umfaßt, muß § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO als Sonderregelung angesehen werden. Die Rechtskraft und damit die Rechtssicherheit sind aber ein zu hohes Gut, als daß sie durch eine analoge Anwendung von Sondervorschriften aus den Angeln gehoben werden könnten. Im Ergebnis freilich ist dieser Theorie zuzustimmen.

Das Finanzamt kann also zurücknehmen oder ändern, wenn dem Gericht und ihm bei Schluß der letzten mündlichen Verhandlung nicht

241) a.A. Ziemer-Birkholz, § 110 Anm. 56

242) vgl. S. 57 ff

243) ebenso v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 100 Anm. 41

244) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 119

bekannte Tatsachen und Beweismittel bekannt werden und die Voraussetzungen der Abgabenordnung oder anderer Verfahrensgesetze gegeben sind. Nicht zu folgen ist der Meinung von Görg - Müller²⁴⁵, die eine ordnungsgemäße Sachverhaltsermittlung voraussetzen. Eine derartige ordnungsmäßige Sachverhaltsermittlung spielt nur im Rahmen des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO eine Rolle²⁴⁶. Im Rahmen des § 110 FGO kann deshalb nicht darauf abgestellt werden, weil die Rechtssicherheit gebietet, den Umfang der Entscheidung eines Gerichts voraussehbar und eindeutig zu bestimmen²⁴⁷.

bb) Rechtfertigung aus den Besonderheiten des finanzgerichtlichen Verfahrens

Dieses Ergebnis der Beschränkung der Präklusion auf die dem Gericht bekannten Tatsachen rechtfertigt sich aufgrund der Besonderheiten des finanzgerichtlichen Verfahrens. Die Finanzverwaltung ist spezifisch Eingriffsverwaltung. Die Bescheide bei den Veranlagungssteuern sind nicht das Ergebnis eines einfachen Tatbestandes, sondern zahlreicher voneinander unabhängiger Feststellungen und Erwägungen, die erst in ihrem Zusammenhang zur zahlenmäßigen Konkretisierung eines bestimmten Steueranspruchs führen. Im Gegensatz zum verwaltungsprozessualen Verfahren steht hier also nicht ein Sachverhalt, zum Beispiel die Bebaubarkeit eines Grundstücks, zur Entscheidung. Es geht im finanzprozessualen Verfahren in der Regel auch nicht um die vollständige Aufhebung eines Verwaltungsakts, wie zum Beispiel die Ausweisung im Verwaltungsrecht, sondern um die Herabsetzung der Steuer um einen bestimmten Betrag. Dennoch bestimmt § 76 Abs. 1 Satz 1

245) Görg-Müller, vgl. S. 61; s. hierzu Otto, a.a.O., S. 102

246) Kühn, a.a.O., § 222 Anm. 5 b bb und die weiteren Nachweise dort

247) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 100 Anm. 47; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6; Kühn, a.a.O., § 100 Anm. 1 c

FGO, daß das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen hat. Dies entspricht dem zwingenden Charakter der Steueransprüche, der den Beteiligten die Verfügung über das Steuerschuldverhältnis entzieht²⁴⁸. Der Beschluß des Großen Senats zum Streitgegenstand hat Zweifel über den Umfang der gerichtlichen Prüfung und Entscheidung beseitigt. Das Finanzgericht prüft die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts im Rahmen des Klagebegehrens²⁴⁹. Der Steuerbescheid kann in vollem Umfang daraufhin überprüft werden, ob der in ihm festgesetzte Betrag dem Gesetz entspricht²⁵⁰. Dies heißt aber nicht, daß auch die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen präkludiert sind, weil in dem früheren Verfahren Zeit und Raum für ihre Klärung und Würdigung gewesen wäre.

Dieser Forderung nach einer allumfassenden Sachprüfung kann das Finanzgericht nicht gerecht werden. Es kann die wirtschaftlichen Prozesse, die einem Steuerbescheid zugrundeliegen und die sich manchmal über mehrere Jahre erstrecken, nicht in einer oder mehreren mündlichen Verhandlungen nachvollziehen²⁵¹. Das gilt auch für eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt. Auch hier wird stichpunktartig geprüft, werden Schwerpunkte gebildet. Das Gericht ist in seinen Aufklärungsbemühungen durch seine Struktur, seinen Aufgabenbereich sowie durch die notwendige Verfahrensökonomie eingegrenzt. Das gerichtliche Verfahren dient dazu, Rechtsschutz zu gewähren²⁵². Der Steuerpflichtige klagt, weil er

248) Kühn, a.a.O., § 76 Anm. 1

249) § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO

250) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 76 Anm. 8, 9, 16, 17; Ziemer, FR 1968, 369; derselbe FR 1969, 232; Müller, DStR 1970, 720

251) Tipke-Kruse § 110 Anm. 6

252) vgl. Art. 19 Abs. 4 GG

glaubt, bestimmte Punkte seien vom Finanzamt unzutreffend gewürdigt worden. Hierüber will er eine gerichtliche Entscheidung. Darüberhinaus muß sich auch der Aufwand, den das Finanzgericht bei der Ermittlung des Sachverhalts treibt, in vernünftigen Grenzen zu dem zu erwartenden Ergebnis halten.

Der Amtsermittlungsgrundsatz zwingt das Finanzgericht also nicht dazu, allen erdenklichen, von den Beteiligten nicht erwähnten Möglichkeiten nachzuspüren²⁵³. Es liegt vielmehr im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzgerichts, in welchem Umfang es Beweis erhebt²⁵⁴. Das Finanzgericht wird nur dann Ermittlungen vornehmen, wenn die vom Finanzamt und dem Steuerpflichtigen vorgetragenen Tatsachen sich widersprechen oder sonst zu Zweifeln Anlaß geben, der Sachverhalt also aufklärungsbedürftig ist²⁵⁵. Dies rechtfertigt sich daraus, daß den Beteiligten nach § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO eine Mitwirkungspflicht obliegt. Diese, insbesondere die des Steuerpflichtigen, ist deshalb notwendig, weil die Beteiligten den zu beurteilenden Lebenssachverhalt am besten kennen. Häufig kann der Richter nur an Hand ihrer Angaben erkennen, in welcher Richtung der Sachverhalt noch aufklärungsbedürftig ist. Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, muß das gerichtliche Aufklärungsbe-mühen hieöft enden²⁵⁶. Nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO haben die Beteiligten ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben²⁵⁷. Daneben besteht die Pflicht des Finanzamts, den steuerlich bedeutsamen Tatbe-

253) BFH vom 5.3.1970 - IV R 235/68 BStBl. 1970 II 496

254) BFH vom 10.3.1970 - VI B 69/69 BStBl. 1969 II 458

255) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 76 Anm. 30, § 110 Anm. 52; Berger-Speich, a.a.O., § 76 FGO Abschn. 2 S. 380; Grunsky, a.a.O., S. 147; Holler, StW 1972, 40 ff; Strassl, a.a.O., Sp. 242

256) vgl. zur Verletzung der Mitwirkungspflicht, BFH vom 20.5.1969 - II 25/61 BStBl. 1969 II 550

257) vgl. Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 76 Anm. 46 ff

stand aufzuklären, weiter²⁵⁸.

Aufgrund dieser prozessualen Lage ist es also durchaus denkbar, daß dem Finanzgericht Umstände nicht bekannt waren, bei deren Kenntnis es eine andere Entscheidung getroffen hätte. Diese Besonderheit des finanzgerichtlichen Rechtsschutzverfahrens rechtfertigt es, die Bindung der Verfahrensbeteiligten nur auf den dem Gericht zur Entscheidung gestellten und überprüften Sachverhalt zu beschränken²⁵⁹. Dies bedeutet nicht, daß der finanzgerichtliche Rechtsschutz nur auf dem Papier steht²⁶⁰. Soweit die Bindungswirkung des gerichtlichen Urteils reicht, kommt nur eine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht²⁶¹. Die vom Gericht getroffenen Feststellungen sind für die Beteiligten verbindlich, aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung heraus können sie nur vom Gericht in einem besonderen Verfahren umgestoßen werden²⁶².

cc) Rechtfertigung aus dem Wesen der Entscheidung

Das gefundene Ergebnis der Bindung an den dem Finanzgericht bekannten Sachverhalt - Voraussetzung ist, daß auch dem Finanzamt bei Schluß der letzten mündlichen Verhandlung die neuen Tatsachen und Beweismittel nicht bekannt waren - entspricht der herrschenden Lehre²⁶³. Es entspricht auch der Lehre von Rosen-

258) s. § 76 Abs. 3 FGO; vgl. hierzu die Ausführungen von Stier, Die Information/Landw 1969, 181

259) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 76 Anm. 34; Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 70

260) Jauernig, a.a.O., S. 41, 42; ähnlich Martens, a.a.O., der § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO für verfassungswidrig hält

261) v. Wallis-List, in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 134 Anm. 4, § 110 Anm. 58; Stockhausen, a.a.O.; vgl. BFH vom 30.11.1967 - V K 2/67 BStBl. 1968 II 180

262) vgl. hierzu BFH vom 30.6.1956 - III 157/54 BStBl. 1956 III 216; BFH vom 1.2.1957 - III 188/56 U BStBl. 1957 III 98

263) s. S. 58 ff

berg²⁶⁴, Schwab²⁶⁵ und Habscheid²⁶⁶ zum Wesen der gerichtlichen Entscheidung²⁶⁷. Diese Entscheidung erwachse aus dem Prozeßstoff, der vom Gericht selbst ermittelt worden sei. Dieser Prozeßstoff sei die Grundlage der Entscheidung. Die gerichtliche Entscheidung spreche sich nicht darüber aus, ob der Anspruch des Klägers aus dem Gericht nicht bekannten Tatsachen begründet sei oder nicht. Derartiger Prozeßstoff werde durch die Rechtskraft nicht präkludiert. Nach Otto²⁶⁸ handelt es sich hier um eine unzulässige Akzentverschiebung von dem maßgeblichen Entscheidungsergebnis auf die Entscheidungstätigkeit. Dieses Ergebnis kann aber nicht losgelöst von der gerichtlichen Sachverhaltserforschung und Kenntnis gesehen werden. Die Entscheidung ergeht aufgrund der mündlichen Verhandlung und des dort bekannten Prozeßstoffs.

Für den Bereich der Zivilprozeßordnung schränken Rosenberg-Schwab dieses Ergebnis allerdings wieder ein. Wenn die Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung Bestand haben solle, müsse sie auch gegen solches Vorbringen geschützt sein, das sich gegen den Subsumtionsschluß als solchen und gegen seine Elemente richte. Deshalb sei auch die Feststellung des Sachverhalts und die rechtliche Würdigung, wie sie das Erstgericht vorgenommen habe, unangreifbar. Alles Vorbringen, das auf eine abweichende Darstellung oder Beurteilung des Prozeßstoffs abziele, sei im neuen Prozeß ausgeschlossen. Neues Vorbringen dagegen, das mit dem Prozeßstoff des ersten Prozesses nicht in

264) Rosenberg-Schwab, a.a.O., § 156 II

265) Schwab, a.a.O., S. 162 ff

266) Habscheid, a.a.O., S. 169 ff (Präklusionswirkung); derselbe, a.a.O. (Streitgegenstand), S. 289 ff

267) vgl. die "usammenstellung bei Otto, a.a.O., S. 90 ff

268) Otto, a.a.O., S. 96

Zusammenhang stehe, werde durch die Rechtskraft nicht präkludiert.

dd) Bindung an die rechtliche Beurteilung

Bei der Zurücknahme und Änderung ist die Finanzbehörde an die rechtliche Beurteilung durch das Gericht gebunden. Dieser Gedanke ist in § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO für den Fall des stattgebenden Urteils ausdrücklich ausgesprochen. Der Grundsatz der Gewaltenteilung fordert, daß die Entscheidung des Finanzgerichts gegenüber der Finanzbehörde Autorität zukommt. Die Finanzbehörde ist nicht dazu berufen, gerichtliche Entscheidungen zu überprüfen und zu korrigieren²⁶⁹.

Gebunden an die rechtliche Beurteilung ist die Finanzbehörde aber nur dann, wenn diese Beurteilung der Entscheidung zugrundelag²⁷⁰. Dies ist die Rechtsauffassung, die ursächlich für die Entscheidung ist. An "obiter dicta" tritt keine Bindung ein. Das gleiche gilt für rechtliche Fingerzeige oder Richtlinien für die weitere Sachbehandlung²⁷¹.

Eine Bindung an die rechtliche Beurteilung findet sich auch für den Fall, daß bei einer begründeten Revision die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung vom Bundesfinanzhof an das Finanzgericht zurückverwiesen wird²⁷². Der Wortlaut des § 126 Abs. 5 FGO unterscheidet sich aber darin von dem des § 100

269) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 100 Anm. 42, 43; dieselben (Paulick) § 222 AO Anm. 216; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6; Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 119

270) vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO "die der Aufhebung zugrundeliegt"

271) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 100 Anm. 42, 43

272) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 126 Anm. 21 a ff; Tipke-Kruse, a.a.O., § 126 Anm. 6; Kühn, a.a.O., § 126 Anm. 3

BFH vom 19.11.1970 - IV 150/65 BStBl. 1971 II 209;

BFH vom 17.1.1972 - Gr.S. 8/70 BStBl. 1972 II 568

Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, daß die Beschränkung der letztgenannten Vorschrift "die der Aufhebung zugrundeliegt" nicht in § 126 Abs. 5 FGO enthalten ist.

Die Bindung an die rechtliche Beurteilung entfällt aber, wenn die bisher bekannten Tatsachen in Zusammenhang mit den neuen Tatsachen eine andere rechtliche Beurteilung rechtfertigen²⁷³. Diese Bindung ist auch bei der Wiederauflösung des Steuerfalles nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO zu beachten. Steht die Zulässigkeit einer Berichtigungsveranlagung nach diesen Vorschriften fest, ist das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, den gesamten Steuerfall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erneut zu prüfen. Die neue Steuerfestsetzung ist so zu treffen, als handle es sich um die erste Veranlagung²⁷⁴. Hierbei darf sich aber die Finanzbehörde mit der Rechtsansicht des Gerichts nicht in Widerspruch setzen²⁷⁵. Dieses Problem wird in Zukunft aber ohne Bedeutung sein, denn nach dem Entwurf einer neuen Abgabenordnung fällt die Möglichkeit der Wiederauflösung kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift weg²⁷⁶.

ee) Vergleich mit anderen Verfahrensordnungen

Tatsachen, die im maßgeblichen Zeitpunkt des Vorprozesses schon vorhanden waren, aber nicht vorgetragen wurden, sind

-
- 273) v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 64; Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 222 AO Anm. 4 e Abs. 4
- 274) h.L., statt vieler, Kühn, a.a.O., § 222 Anm. 5 d; Hartz, Anmerkung zum Urteil vom 30.1.1969, DB 1969, 1180; BFH vom 30.1.1969 - V 149/64 BStBl. 1969, II 409; BFH vom 29.8.1969 - VI R 235/67 BStBl. 1970 II 33; § 222 ist verfassungsgemäß BVerfG vom 4.11.1965, BStBl. 1966 I 412
- 275) Barske-Woerner, a.a.O., S. 115; Döllerer, a.a.O., S. 468; Müffelmann, a.a.O., S. 190; Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 7, § 222 AO Anm. 7; v. Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 AO Anm. 210, 216; Woerner, a.a.O.,

im Zivilprozeß insoweit ausgeschlossen, als sie mit dem Prozeßstoff des Vorprozesses in Zusammenhang stehen und den dort getroffenen Tatsachenfeststellungen widersprechen²⁷⁷. Dieser Grundsatz kann auf das finanzprozessuale Verfahren nicht übertragen werden. Der Zivilprozeß dient in erster Linie dazu, den Rechtsfrieden unter den Parteien wiederherzustellen. Zum anderen gilt dort der Verhandlungsgrundsatz. Es ist Sache der Parteien, die für sie günstigen Tatsachen in den Prozeß einzuführen. Ihnen obliegt es, an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken. Sie haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände nur vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben²⁷⁸. Deshalb muß die Rechtskraft dort möglichst weitgehend Bestand haben.

Nicht vergleichbar mit dem finanzprozessualen Verfahren ist auch das strafprozessuale, obwohl auch dort der Untersuchungsgrundsatz herrscht. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt dort eine andere Lösung²⁷⁹. Niemand, dessen Fall einmal abgeurteilt worden ist, soll unter der Drohung einer erneuten Strafverfolgung und möglicherweise einer nochmaligen Bestrafung stehen. Um diesem Ziel gerecht zu werden, kennzeichnet das strafprozessuale Verfahren ein eingehendes Ermittlungsverfahren und eine besondere Hauptverhandlung, in der der Sachverhalt erschöpfend aufgeklärt wird. Gegenstand der Anklage und der Hauptverhandlung ist ein zeitlich, örtlich und persönlich genau ab-

noch 275) (Zurücknahme), S. 119

276) BT - Drucksache VI/1982, vgl. dort § 154

277) s. S. 15 ff

278) § 138 Abs. 1 ZPO

279) s. S. 19

gegrenztes Verhalten. Eine derartige Abgrenzung ist im Steuerprozeß nicht möglich, hier geht es um das Ergebnis zahlreicher Lebensvorgänge²⁸⁰.

Beachtung verdient hierbei, daß auch im Strafprozeßrecht Strafbefehlen und Strafverfügungen nur ein geringerer Grad der Bindung zuerkannt wird. Begründet wird dies dort damit, daß eine vollständige Sachaufklärung und das gründliche Judizieren in einer Hauptverhandlung fehle. Nichts anderes gilt aber für das Verfahren vor den Finanzgerichten.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren²⁸¹ werden, wie bereits ausgeführt, zu der Frage der Berücksichtigung später bekannt gewordener Tatsachen und Beweismittel unterschiedliche Auffassungen vertreten. Aber auch wenn man der dortigen Gegenmeinung zuneigt, die eine Berücksichtigung ablehnt, spricht dies nicht für eine entsprechende Behandlung im Steuerrecht. Wie gesagt stellen Steuerbescheide auf eine Vielzahl von Lebensvorgängen ab, im Verwaltungsrecht handelt es sich hingegen um einen einfachen Sachverhalt, zum Beispiel die Bebaubarkeit einer Fläche, dort geht es nicht um die Herabsetzung eines bestimmten Betrages, sondern um die Aufhebung eines Verwaltungsaktes im ganzen. Aber auch für andere Verwaltungsakte verbleibt es im Steuerrecht dabei, daß derartige Tatsachen und Beweismittel noch berücksichtigt werden können. Auch hier sind Finanzamt und Finanzgericht in der Regel nicht in der Lage, in der Sphäre des Klägers liegende Umstände aufzuklären. Geht man vom Wesen der gerichtlichen Entscheidung aus, ergibt sich keine zwingende Notwendigkeit, aus dem Gesichtspunkt des Rechtsfriedens heraus die Präklusionswirkung auch hierauf zu erstrecken.

280) vgl. Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 53; s.a. Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht vom 29.2.1972 - III 102/71 EFG 1972, 295

281) s. S. 25

5. Bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vorliegenden, dem Finanzamt, aber nicht dem Finanzgericht bekannte Tatsachen und Beweismittel

a) Stellungnahme der Rechtsprechung

In der Entscheidung des 2. Senats des Bundesfinanzhofs vom 18. 5. 1955²⁸² hatte das Finanzamt die Gesellschaftssteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten von der Bareinlage zusätzlich des bis zur Eintragung ins Handelsregister erzielten Gewinnes festgesetzt. Das Finanzgericht lehnte in einem rechtskräftigen Urteil die Hinzurechnung des Gewinns der Vorgesellschaft ab, es berechnete die Steuer nach dem bar eingezahlten Betrag. Danach forderte das Finanzamt für das Einbringen immaterieller Güter Gesellschaftssteuer nach.

In den Gründen stellt der 2. Senat fest, daß auch dann, wenn ein Rechtsmittelverfahren vorangegangen sei, eine Nachforderung an sich nicht ausgeschlossen sei. Es gelte aber die Einschränkung, daß es sich bei der Nachforderung nicht um denselben Sachverhalt handeln dürfe, über den bereits eine Rechtsmittelentscheidung ergangen sei. Diese Rechtsmittelentscheidung binde nur das Finanzgericht, die Finanzbehörde sei lediglich hinsichtlich ~~hinsichtlich~~ der Rechtsbeurteilung gebunden. Grundsätzlich sei bei Bekanntwerden neuer Tatsachen und Beweismittel eine Nachforderung zulässig. Eine Wiederaufrollung sei aber ausgeschlossen, wenn das Finanzamt Tatsachen, die Veranlassung für die Nachforderung seien, bereits während des Rechtsmittelverfahrens gekannt und sie nicht geltend gemacht habe. Dies beruhe

282) BFH vom 18. 5. 1955 - II 97/55 U BStBl. 1955 III 208

auf dem Gedanken des "ne bis in idem". Durch die erste Rechtsmittelentscheidung sei der Steuertatbestand in dem ganzen Umfang, wie ihn das Finanzamt gekannt habe, konsumiert.

Diese Rechtssprechung des Bundesfinanzhofs beruht auf ähnlichen Grundsätzen des Reichsfinanzhofs²⁸³. Zum Teil stellt der Reichsfinanzhof hierbei auch darauf ab, daß der Steuerpflichtige gegen unnötige Belästigung durch eine Mehrheit von Bescheiden geschützt werden müsse²⁸⁴.

b) Lösungsvorschläge in der Literatur

Nach Baltzer²⁸⁵ ist die Verwendung dieser neuen Tatsachen und Beweismittel durch die rechtskräftige Entscheidung nicht ausgeschlossen. Brauel²⁸⁶ stellt fest, daß es an der Identität des Streitgegenstandes fehle, wenn sich der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt als unrichtig herausstelle. Nach ihm sei eine Änderung der ursprünglichen Verfügung immer schon dann zulässig, wenn dem Gericht nicht alle für die Entscheidung bedeutsamen Tatsachen bei der Urteilsfällung bekannt gewesen seien.

Nach v. Wallis - List ist die Entscheidung des Gerichts durch

283) RFH vom 25.3.1927 - II A 66/27 RFH 21, 85, 88;
RFH vom 17.12.1930 - VI A 1116/29 RFH 28, 73;
RFH vom 20.5.1931 - VI A 687/30 RFH 29, 61;
RFH vom 23.2.1933 - II A 108/32 RStBl. 1933, 255;
RFH vom 29.11.1933 - VI A 1262/33 RStBl. 1933, 1308;
RFH vom 29.5.1934 - I A 399/32 RStBl. 1934, 853;
RFH vom 12.6.1934 - I A 94/33 RStBl. 1934, 849;
RFH vom 2.4.1937 - II A 325/36 RStBl. 1938, 33

284) RFH vom 28.3.1930 - V A 1040/29 RFH 26, 277;
RFH vom 8.6.1934 - III A 150/34 RStBl. 1934, 806

285) Baltzer, StW 69, 30; ihm zustimmend Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 118 (Anm. 169)

286) Brauel, a.a.O., S. 281

diesen nicht in das Verfahren eingeführten Sachverhalt nicht beeinflußt worden²⁸⁷. Bei aufhebenden Urteilen sei eine Berichtigung aber wegen der Vorschrift des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ausgeschlossen²⁸⁸. Danach dürfe das Finanzamt ihm schon bekannte Tatsachen nicht mehr verwerten. Bei abweisenden Urteilen sei zu unterscheiden, ob es sich um Tatsachen zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen handele. Im ersten Fall hätte das Finanzamt wegen des Verbots der reformatio in peius im gerichtlichen Verfahren eine höhere Steuerfestsetzung nicht erreichen können. Würde das Finanzamt dennoch auf dem Weg des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO berichtigen, würde es die Rechtskraft umgehen. Was es im Prozeß nicht habe erreichen können, könne es auch nicht im Wege der Berichtigung erreichen²⁸⁹. Das gleiche gelte, wenn der Steuerpflichtige zu seinen Gunsten wirkende Tatsachen nicht vorbringe. Eine Berichtigung sei aber dann möglich, wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen günstige Tatsachen im Prozeß nicht vortrage. Dieser Sachverhalt habe die Entscheidung nicht beeinflußt. Dies sei gerechtfertigt, weil der Kläger bei Kenntnis dieser Tatsachen seinen Antrag erweitert hätte.

287) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 60 - 63

288) ebenso Döllerer, a.a.O., S. 468

289) ebenso Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 70; v. Wallis, a.a.O., S. 429;

a.A. Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6 b cc, wonach über den Streitgegenstand insoweit nicht entschieden worden sei, als das Gericht limitiert sei - das Finanzgericht dürfe nicht zugunsten des Klägers über dessen Klagebegehren hinausgehen und dürfe andererseits den Verwaltungsakt nicht zum Nachteil des Klägers ändern. Deshalb stehe das "Verböserungsverbot" des Gerichts einer Berichtigung durch das Finanzamt nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO nicht entgegen.

ebenso Döllerer, a.a.O., S. 468, 469; Kötting, StBp 1967, S. 28 ff (31); Stockhausen, a.a.O., S. 353, 354; Vogel, a.a.O. (Berichtigung), S. 389; Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 119; derselbe, a.a.O. (Streitgegenstand), S. 1032

Ziemer - Birkholz²⁹⁰ und Tipke - Kruse²⁹¹ betonen, daß das Finanzamt alle ihm bekannten Tatsachen, die für die Entscheidung über den Streitgegenstand relevant sein können, vortragen müsse. Dies folge aus der Mitwirkungspflicht bei der Sachaufklärung²⁹². Strassl²⁹³ folgert das Verbot der Berücksichtigung dieser Tatsachen nach Abschluß des gerichtlichen Verfahrens daraus, daß der Steuerpflichtige gegen unnötige Belästigung durch eine Mehrheit von Bescheiden geschützt werden müsse²⁹⁴. Eine Berücksichtigung derartiger Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 222 Abs. 1 Ziff. 2 AO sei aber möglich, da der Steuerpflichtige durch einen derartigen Berichtigungsbescheid nicht in seinen Interessen beeinträchtigt werde.

Derartige Tatsachen sind nach der Meinung von Stockhausen²⁹⁵ von der Finanzbehörde grundsätzlich nicht mehr zu verwerten. Dies gelte für solche Tatsachen, die der weiteren Begründung des eigentlichen Streitpunktes dienten, als auch für solche, die mit dem eigentlichen Streitpunkt nicht zusammenhängende steuerpflichtige Vorgänge beträfen. Da das Gericht den gesamten Steuerfall zu überprüfen habe, habe es die Möglichkeit, über die dem Finanzamt bereits bekannten Tatsachen zu entscheiden. Insoweit trete aber auch die Rechtskraftwirkung des Urteils ein. Martens²⁹⁶ geht von dem Grundgedanken des § 582 ZPO aus. Danach dürfe der Angriff auf die Rechtskraft nicht auf Um-

290) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 67

291) Tipke-Kruse, a.a.O., § 110 Anm. 6

292) § 76 Abs. 1 Satz 2, 3 FGO

293) Strassl, a.a.O., Sp. 244

294) ebenso Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 222 AO Anm. 4 e Abs. 6

295) Stockhausen, a.a.O., S. 353, 354

296) Martens, a.a.O., S. 655 ff

stände gestützt werden, die die Beteiligten bereits in dem früher anhängigen Verfahren hätten geltend machen können.

c) Stellungnahme

Auszugehen ist auch hier von der gesetzlichen Vorschrift des § 110 FGO. Wie im vorigen Fall geht es auch hier um eine sachgerechte Abgrenzung der Präklusion. Entscheidend kommt es darauf an, ob der Gesetzgeber der Gesetzmäßigkeit und Gerechtigkeit oder der Rechtssicherheit den Vorrang gab.

In der Gesetzesbegründung zu § 110 Abs. 2 FGO ist diese Frage nicht angesprochen. Hat das Finanzamt während des finanzgerichtlichen Verfahrens im Gegensatz zu dem Gericht von bestimmten Tatsachen und Beweismitteln Kenntnis, kann es veranlassen, daß die gerichtliche Entscheidung auch diese Tatsachen berücksichtigt²⁹⁷. Die Finanzbehörde kann während des gerichtlichen Verfahrens den Verwaltungsakt zum Nachteil oder zum Vorteil des Klägers ändern²⁹⁸. Auch der Kläger kann seinen Klageantrag, sofern die Voraussetzungen des finanzprozessualen Verfahrens gegeben sind, ändern²⁹⁹. Das Finanzamt steht hier nicht vor der Schwierigkeit, den wirtschaftlichen Prozeß, der dem Steuerbescheid zugrundeliegt und sich manchmal über mehrere Jahre erstreckt, nachzuvollziehen. Es kennt die entscheidungserheblichen Umstände. Auch der Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit und der Gerechtigkeit erfordert kein anderes Ergebnis. Es ist Sache des Finanzamts, eine gerechte Steuer festzusetzen. Das Finanz-

297) s.a. die Mitwirkungspflicht der Beteiligten bei der Sachaufklärung, vgl. BFH vom 18.5.1955, s. Anm. 282

298) s. § 93 Abs. 2 AO, §§ 68, 127 FGO; Martens, StuW 1968, Sp. 55; Messmer, DStR 1968, 103; vgl. a. Stier, Die Information 1968, 27

299) vgl. BFH vom 16.11.1965 - I 302/61 S BStBl. 1966 III 97

gericht gewährt in erster Linie Rechtsschutz, seine Anrufung soll die Stellung des Klägers nicht verschlechtern. Deshalb scheidet eine Berücksichtigung von Umständen, die zwar dem Finanzamt, nicht aber dem Finanzgericht bekannt waren, aus.

Dieser Grundsatz ist in § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO besonders herausgestellt. Dort ist von neu bekannt werdenden Tatsachen und Beweismitteln die Rede. Der Gedanke der Rechtssicherheit erfordert es, von eng begrenzten und notwendigen Ausnahmen abgesehen, es bei einer gerichtlichen Entscheidung zu belassen. Der Kläger muß, wie Strassl³⁰⁰ zutreffend hervorhebt, vor unnötigen Bescheiden geschützt werden. Auch die Prozeßökonomie erfordert es, die Gerichte nicht mehrmals mit demselben Steuerfall zu behelligen, wenn dies auch in dem früher anhängigen Verfahren hätte erledigt werden können. Auch wenn man von dem Wesen der Entscheidung ausgeht, gilt nichts anderes. Im Zivilprozeßrecht wird das gefundene Ergebnis ja auch wegen der Besonderheiten des dortigen Verfahrens im Interesse der Rechtssicherheit eingeschränkt. Das gleiche gilt für das finanzprozessuale Verfahren.

War das Finanzgericht in seiner Entscheidung limitiert, gilt dasselbe. Diese Begrenzung für die gerichtliche Tätigkeit ergibt sich einmal aus dem Verbot der "reformatio in peius" und zum anderen aus dem Grundsatz, daß das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen darf³⁰¹. Grundsätzlich muß der Bestand der Rechtskraft geschützt werden. Für die Berücksichtigung dieser Umstände war in dem früheren Verfahren Zeit und Raum.

300) Strassl, a.a.O., Sp. 244

301) S. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO

Es bleibt die Frage offen, ob die eben dargestellten Grundsätze auch dann gelten, wenn das Finanzamt Tatsachen nicht vorträgt, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken würden. In diesem Fall ist es der Steuerpflichtige, der wegen Verletzung der finanzamtlichen Pflicht, an der Sachaufklärung mitzuwirken, in der Verfolgung seiner Rechte verhindert ist. Es liegt also, nur mit umgekehrtem Vorzeichen, der gleiche Fall vor, in dem dem Finanzamt wegen nachträglich bekannt werdender Tatsachen und Beweismittel eine Zurücknahme oder Änderung zugestanden wird. Die Billigkeit erfordert aber, wie im besprochenen Fall des nachträglichen Bekanntwerdens, die gleiche Regelung. Das bedeutet, daß derartige sich zugunsten des Steuerpflichtigen, auswirkende Tatsachen, die ihm nicht bekannt sind, nicht präkludiert sind. Wegen der gesetzlichen Vorschrift des § 100 Abs. 1 S. 1 HS. 2 FGO gilt dies nur für den Fall der Klageabweisung.

4. Abschnitt

Bindung bei veränderter Rechtslage gegenüber
den Gründen einer finanzgerichtlichen Ent-
scheidung

1. Möglichkeiten einer veränderten Rechtslage

Die Rechtslage kann sich einmal durch ein neues Gesetz ändern. Dieses Gesetz kann die Rechtslage mit oder ohne rückwirkende Kraft neu gestalten. Ob abgeschlossene Tatbestände erfaßt werden dürfen oder nicht, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nach den Grundsätzen

des Rechtsstaatsprinzips zu beurteilen³⁰². Zu dessen wesentlichen Elementen gehört die Rechtssicherheit, die für den Bürger in erster Linie Vertrauensschutz bedeutet. Der Bürger muß sich darauf verlassen können, daß der Gesetzgeber an abgeschlossene Tatbestände keine ungünstigeren Folgen knüpft, als im Zeitpunkt der Vollendung dieser Tatbestände voraussehbar war. In diesen Fällen der echten Rückwirkung kommt Vertrauensschutz aber dann nicht in Betracht, wenn das Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt wäre³⁰³. Dies ist einmal gegeben, wenn der Bürger mit dieser Situation rechnen mußte und wenn das geltende Recht unklar und verworren war. Ferner darf sich der Staatsbürger nicht immer auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtschein verlassen. Schließlich können zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen.

Von diesen Fällen echter Rückwirkung werden die unterschieden, in denen gesetzliche Vorschriften nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte für die Zukunft einwirken. Auch in diesen Fällen der unechten Rückwirkung kann der Vertrauensschutz verletzt werden, wenn der Bürger mit dem belastenden Eingriff nicht rechnen brauchte, ihn auch nicht zu berücksichtigen hatte.

302) statt vieler Leibholz-Rinck, a.a.O., Art. 20 Anm. 41 ff; hinsichtlich der Rückwirkung von Steuergesetzen, v. Wallis-Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 1 StAnpG Anm. 18 - 18 c; Henneka, a.a.O., S. 156 ff; Friauf, a.a.O., S. 673; Seuffert, a.a.O., S. 1065 ff

303) BVerfG in BStBl. 1962 I 486; BStBl. 1962 I 489, 490; BStBl. 1964 I 539

Eine Veränderung der Rechtslage kann zum anderen, auch rückwirkend, durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eintreten. Nach § 31 Abs. 2 Satz 1 BVGG hat die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in bestimmten Fällen Gesetzeskraft. Erklärt das Gericht eine Norm für nichtig, hebt der Tenor dieser Entscheidung die betreffende Vorschrift rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Erlasses oder des Eintritts der die Ungültigkeit bedingenden Umstände auf. Die Auswirkungen einer derartigen Entscheidung sind besonders im Hinblick auf Steuerbescheide zu untersuchen, da sie abgeschlossene, in der Vergangenheit liegende Sachverhalte erfassen. Neben den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung und der Abgabenordnung ist hierbei § 79 BVGG zu beachten. Abs.2 Satz 1 und 2 lauten wie folgt:

"Im übrigen bleiben vorbehaltlich der Vorschrift des § 95 Abs. 2 oder einer besonderen gesetzlichen Regelung die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer gemäß § 78 für nichtig erklärten Norm beruhen, unberührt. Die Vollstreckung aus einer solchen Entscheidung ist unzulässig."

Eine Rechtsänderung kann daneben durch eine Änderung der Rechtsprechung, einer Verwaltungsanweisung oder ^{durch} neue Gesichtspunkte in der Literatur eintreten.

2. Entscheidungserheblichkeit

Die Frage der Bindung der Finanzbehörden stellt sich bei geänderter Rechtslage nur dann, wenn die Änderung entscheidungserheblich ist, das heißt, wenn das Gericht bei Kenntnis dieser Rechtslage eine andere Entscheidung getroffen hätte. Hätte

das Gericht auch bei Kenntnis der neuen Rechtslage die gleiche Entscheidung getroffen, kann die Rechtskraft nicht beeinflusst werden. Im einzelnen ist hierzu auf die Ausführungen im vorigen Abschnitt zu verweisen³⁰⁴.

Da es im Rahmen dieser Arbeit um die Bindung der Finanzbehörden an rechtskräftige Entscheidungen geht, ist die Frage, welche Rechtslage das Gericht bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes zugrunde zu legen hat, hier nicht zu erörtern³⁰⁵.

3. Rückwirkende Änderung der Rechtslage

a) Stellungnahme der Rechtsprechung

Nach der Entscheidung vom 11.10.1966 des Bundesverfassungsgerichts³⁰⁶ bleiben die auf Grund einer nichtigen Norm ergangenen, nicht mehr anfechtbaren gerichtlichen Entscheidungen (mit Ausnahme von Strafurteilen) und Verwaltungsakte durch die Feststellung der Nichtigkeit einer gesetzlichen Norm durch das Bundesverfassungsgericht nach der ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG unberührt³⁰⁷. Ein Verwaltungsakt sei zwar fehlerhaft, aber wirksam. Diese Regelung sei aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens verfassungsgemäß³⁰⁸. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG verstoße auch nicht gegen Art. 3 GG. Die ungleiche Behandlung sei hier gerechtfertigt. Wer ein Rechtsmittel eingelegt habe, sei das Risiko eines Prozesses eingegangen und habe zu erkennen gegeben, daß er die ihm

304) s. S. 47

305) Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 100 Anm. 22 ff

306) BVerfG vom 11.10.1966 in BB 1966, 1259

307) bestätigt für den Fall der Nichtigkeitsklärung auf Grund des Art. 100 GG, BVerfG vom 28.2.1963 in StRK § 79 BVGG R.7

308) s.a. BVerfG vom 12.12.1957 in BStBl. 1958 I 52

auferlegte Verpflichtung für rechtswidrig halte. Wer hingegen auf Grund eines derartigen Bescheides gezahlt habe, habe sich mit der Verpflichtung abgefunden. Auch Treu und Glauben stünden nicht entgegen, denn die Rechtsmittelfristen bestünden auch im Interesse der Verwaltungsbehörde, die nicht mit Rückzahlungen zu rechnen brauche. In dem Beschluß vom 14.3.1972³⁰⁹ wird nochmals bestätigt, daß die Nichtigkeitsklärung einer Vorschrift grundsätzlich keine Auswirkung auf abgewinkelte Rechtsbeziehungen habe.

In dem Urteil vom 14.2.1958³¹⁰ führt der 3. Senat des Bundesfinanzhofs zu dieser Problematik aus, daß das mit rückwirkender Kraft ausgestattete Änderungsgesetz der Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides nicht den Boden entziehe. Aus dem Gedanken der materiellen Rechtskraft folge, daß vergangene Tatbestände, die rechtskräftig der Besteuerung zugrundegelegt wurden, auch bei rückwirkender Gesetzesänderung nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen neu aufgerollt werden könnten³¹¹. In der Entscheidung vom 6.9.1962³¹² stellt der 5. Senat fest, daß bei Feststellung der Nichtigkeit einer steuerlichen Vorschrift keine neue Tatsache im Sinn des § 222 Abs. 1 Ziff. 2 AO gegeben sei. Die Feststellung der Rechtsunwirksamkeit einer steuerlichen Vorschrift beruhe auf rechtlichen Erwägungen und Schlußfolgerungen und sei daher keine neue Tatsache. Die Ablehnung der Berichtigungsveranlagung verstoße auch nicht gegen Treu und Glauben. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG enthalte den Gedanken, daß

309) BVerfG vom 14.3.1972 in MDR 1972, 483

310) BFH vom 14.2.1958 - III 45/57 U BStBl. 1958 III 222

311) bestätigt für den Fall des § 26 Abs. 5 EStG 1957 durch BFH vom 11.1.1962 - IV 235/59 U BStBl. 1962 III 223

312) BFH vom 6.9.1962 - V 166/59 U BStBl. 1962 III 494

das Gebot der Rechtssicherheit in diesen Fällen über das der gleichmäßigen Anwendung des Rechts gestellt werden müsse³¹³. In der Entscheidung vom 4.3.1964³¹⁴ ging es um die Frage, ob ein unanfechtbar gewordener Grunderwerbssteuerbescheid deshalb aufgehoben werden könne, weil eine bestimmte Vorschrift zugunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend in Kraft getreten war. Hier betont der 2. Senat, daß ein unanfechtbar gewordener Steuerbescheid grundsätzlich nur mit Hilfe eines ausdrücklichen Gesetzesbefehls geändert werden könne. Enthalte das Gesetz, das sich Rückwirkung beimesse, selbst keine ausdrückliche Bestimmung über die Aufhebung unanfechtbarer Bescheide, sei zu prüfen, ob sich Berichtigung und Erstattung aus den allgemeinen steuerlichen Vorschriften ergäben. Dies sei nicht der Fall. Ausführlich setzt sich der 2. Senat damit auseinander, daß § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG auf das rückwirkende Inkrafttreten eines Steuergesetzes nicht anwendbar sei³¹⁵. Merkmal im Sinn dieser Vorschrift sei nicht das abstrakte Tatbestandsmerkmal, sondern nur das konkrete Merkmal eines tatsächlichen Lebensvorgangs³¹⁶. Auch § 1 StAnpG helfe nicht weiter. § 1 StAnpG betreffe die Frage, der Auslegung, sei aber keine Berichtigungsvorschrift. Aus dem in § 79 BVGG zum Ausdruck gekommenen Prinzip der Rechtssicherheit folge, daß es Aufgabe des Gesetzgebers sei, jeweils zu entscheiden, ob zum Beispiel eine rückwirkende Steuervergünstigungsvorschrift auch bereits unanfechtbar gewordene Steuerfälle einbeziehe.

In der Entscheidung vom 23.4.1964³¹⁷ verneint der 5. Senat die

313) BFH vom 22.11.1962 - V 285/60 U BStBl. 1963 III 51;
BFH vom 12.7.1963 - VI 23/62 U BStBl. 1963 III 471

314) BFH vom 4.3.1964 - II 162/62 U BStBl. 1964 III 308

315) ebenso BFH vom 28.10.1964 - I 143/64 S BStBl. 1965 III 196,
dort ging es um den § 36 a Abs. 4 GewStG 1962
bestätigt durch BFH vom 13.12.1966 - I R 6/66 BStBl. 1967
III 216

316) dem tritt der 1. Senat in dem Urteil vom 7.10.1964 -

Frage, ob die Verfassungswidrigkeit einer Steuerrechtsnorm einen selbständigen Anlaß zu einer Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO gebe. Dies folge aus dem in § 79 BVGG und § 222 Abs. 2 AO niedergelegten Gedanken des Vorrangs der Rechtskraft. Sonst würde § 79 Abs. 2 BVGG für das gesamte Steuerrecht jede Bedeutung verlieren³¹⁸.

In dem Urteil vom 21.6.1967³¹⁹ wird vom 1. Senat ausgesprochen, daß § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO keine besondere Regelung enthalte, die es gebiete, den Grundsatz des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG außer acht zu lassen. § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO gebe keinen Anspruch auf Fehleraufdeckung, sondern es handele sich um eine Ermessensentscheidung der Aufsichtsbehörde. Grundsätzlich sei bei der Anwendung des § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO davon auszugehen, daß an der Bestandskraft der Veranlagungen festzuhalten sei. Die Aufsichtsbehörde übe ihr Ermessen sachgerecht aus, wenn sie von dem Vorrang der Rechtssicherheit vor der Richtigkeit eines Verwaltungsaktes ausgehe. Dies folge aus § 79 Abs. 2 BVGG und § 36 a GewStG 1962. Die letztgenannte Vorschrift wäre überflüssig gewesen, wenn der Gesetzgeber bereits eine Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO für zulässig gehalten hätte.

noch 316) I 294/62 U BStBl. 1964 III 657 für den Fall bei, daß eine Rechtsnorm, auf der ein Bescheid beruht, wegen Verstoßes gegen das Grundgesetz nichtig sei, die Frage, in welchem Verhältnis § 79 Abs. 2 BVGG zu § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG steht, bleibt hier unerörtert;

vgl. Rspr zu § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG:
BFH vom 19.10.1965-I 204/63 U BStBl. 1965 III 669;
BFH vom 11.10.1966-II 223/65 BStBl. 1967 III 131

317) BFH vom 23.4.1964 - V 22/62 U BStBl. 1964 III 321

318) ebenso BFH vom 14.10.1964 - I 23/64 StRK §4 StAnpG R. 26;
vgl. a. BFH vom 12.3.1965 - III 93/64 U StRK § 29 LAG R. 5

319) BFH vom 21.6.1967 - I 109/65 BStBl. 1967 III 577

Dies gelte nach der Entscheidung vom 24.11.1967³²⁰ auch für den Fall, daß das Fehleraufdeckungsbegehren nicht auf eine vom Bundesverfassungsgericht festgestellte Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm, sondern nur auf die festgestellte Verfassungswidrigkeit der Auslegung einer für verfassungsgemäß erklärten Rechtsnorm gestützt werde. Das Bundesverfassungsgericht³²¹ habe zu dieser Frage ausgeführt, daß bei einem Verfassungsverstoß der Verwaltung es dem Staatsbürger noch eher zuzumuten sei, hiergegen mit den gegebenen Rechtsmitteln vorzugehen. Geschehe dies nicht, liege kein selbständiger Anlaß zu einer rückwirkenden Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO vor.

In einer weiteren Reihe von Entscheidungen befaßte sich der Bundesfinanzhof mit der Frage, ob die rückwirkende Änderung der Rechtslage im Fall der Wiederaufrollung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO unbegrenzt berücksichtigt werden könne.

Dies ist nach dem Urteil des 5. Senats vom 22.1.1962³²² nur dann der Fall, wenn sowohl die Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO und die des § 222 Abs. 1 Ziff. 2 AO vorliegen. Hier bleibe die Anfechtungsbeschränkung des § 234 AO³²³ außer Betracht, die Nichtigkeitserklärung einer Vorschrift könne in vollem Umfang berücksichtigt werden.

Liegt nur § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO vor, wird vom 5. Senat in der Entscheidung vom 22.11.1962³²⁴ die unbegrenzte Berücksichtigung verneint. Würden nach einer rechtskräftigen Veran-

320) BFH vom 24.11.1967 - III 2/63 BStBl. 1968 II 163; ebenso
BFH vom 13.12.1960 - I R 6/66 BStBl. 1967 III 216;
BFH vom 18.12.1968 - I R 170/66 BStBl. 1969 II 209

321) BVerfG vom 11.10.1966 in BStBl. 1966 III 665

322) BFH vom 22.2.1962 - V 66/59 U BStBl. 1962 III 228

323) jetzt § 232 AO

324) BFH vom 22.11.1962 - V 244/61 S BStBl. 1963 III 31

lagung nur neue Tatsachen festgestellt, die eine höhere Veranlagung rechtfertigten³²⁵, könne wegen § 234 AO³²⁶ auch dann keine niedrigere Steuer als in der ursprünglichen Veranlagung festgesetzt werden, wenn in dem ursprünglichen Steuerbetrag Steuern enthalten seien, die auf einer inzwischen durch das Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärten Norm beruhten. Wie in § 79 Abs. 2 BVGG habe sich der Gesetzgeber auch in § 234 AO für den Vorrang der Rechtskraft und der Rechtssicherheit entschieden. § 234 AO sei eine verfahrensrechtliche Regelung, die durch § 79 BVGG unberührt geblieben sei³²⁷. Der Steuerpflichtige solle, wie in dem Urteil des 1. Senats vom 7.10.1964³²⁸ ausgeführt wird, dadurch, daß der gegen ihn ergangene Bescheid später zu seinen Ungunsten berichtigt werde, nicht mehr erreichen dürfen, als die Beseitigung der für ihn dadurch eingetretenen Verschlechterung³²⁹. Die für ihn günstige Rechtsposition, die er durch den Eintritt der Unanfechtbarkeit des früheren Bescheides verloren habe, solle er nicht durch den Umstand der Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO wiedererlangen³³⁰. Auch in der Entscheidung vom 19.10.1965³³¹ betont der 1. Senat, daß die Beständigkeit eines Urteils ihrer materiellen Richtigkeit vorgehe.

Führe eine Berichtigung aber nicht zu einer Wiederaufrölung des Steuerfalles, wie zum Beispiel eine Berichtigung nach

325) § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO

326) jetzt § 232 AO

327) BFH 30.5.1963 - V 86/60 U BStBl. 1963 III 342

328) BFH vom 7.10.1964 - I 286/62 U BStBl. 1965 III 103

329) BFH vom 17. 3.1964 - I 329/61^UBStBl. 1964 III 373

330) ebenso BFH vom 13.1.1965-I 402/62 StRK § 26 EstG 1957 R. 66; vgl. BFH vom 16.12.1964-I 200/64 StRK § 234 AO R.24; BFH vom 23.3.1965 - I 213/64 StRK § 234 AO R. 30

331) BFH vom 19.10.1965 - I 204/63 U BStBl. 1965 III 669

§ 35 b GewStG, beschränke sich, wie der 1. Senat in dem Urteil vom 11.10.1966³³² ausführt, die Folgeänderung nur auf die Änderung der einzelnen Besteuerungsgrundlage. Die Nichtigerklärung einer Norm, auf der der ursprüngliche Gewerbesteuermaßbescheid beruhe, könne nicht berücksichtigt werden³³³.

In der Entscheidung vom 18.12.1968³³⁴ dehnt der 1. Senat diese Rechtsprechung auch auf den Bereich der vorläufigen Steuerfestsetzung aus. Auch hier müsse der allgemeine Rechtsgedanke des § 234 AO³³⁵ berücksichtigt werden. Im Streitfall war nur der über die ursprüngliche Gewerbesteuerfestsetzung hinausgehende Teil der Berichtigungsfestsetzung vorläufig gewesen. Bestenfalls habe deshalb die Berichtigung zur Wiederherstellung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, nicht aber wegen der Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift zu einem darunter liegenden Betrag führen können.

Die gleiche Auffassung vertritt das Bundesverwaltungsgericht³³⁶.

b) Lösungsvorschläge in der Literatur und eigene Stellungnahme

Ausgangspunkt für eine sachgerechte Abgrenzung der Präklusion³³⁷ eines rechtskräftigen Urteils ist auch hier wieder die Frage,

332) BFH vom 11.10.1966 - I 223/65 BStBl. 1967 III 131

333) BFH vom 13.12.1966 - I R 6/66 BStBl. 1967 III 216;
BFH vom 5.10.1967 - V 36/64 StRK § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO R. 19

334) BFH vom 18.12.1968 - I R 170/66 BStBl. 1969 II 209

335) jetzt § 232 AO

336) BVerwG vom 29.3.1968 in StRK § 212 b AO R. 6, 7, 8, 10 und StRK § 17 GewStG R. 14, s.a. BStBl. 1968 II 513

337) Otto, a.a.O., ^{S. 127 ff} weist zutreffend darauf hin, daß auch Rechtsausführungen Gegenstand der Präklusion sein können.

ob sich der Gesetzgeber für den Vorrang der Rechtssicherheit oder den der Gesetzmäßigkeit und Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgesprochen hat. Aus § 110 FGO und der Gesetzesbegründung hierzu läßt sich, mit Ausnahme der Existenz des § 110 Abs. 2 FGO, wenig herauslesen. Ein etwaiger Vorrang der Gerechtigkeit vor der Rechtssicherheit rechtfertigt sich hier nicht aus den Besonderheiten des finanzgerichtlichen Verfahrens. Das Gericht wie die Beteiligten werden gleichermaßen von einer rückwirkenden Rechtsänderung getroffen, sie spielt sich nicht in ihrer Sphäre ab.

Tritt eine rückwirkende Rechtsänderung durch ein Gesetz ein, spricht dies für den Vorrang der Gesetzmäßigkeit und Gerechtigkeit. Würde man nämlich den Finanzbehörden eine Zurücknahme oder Änderung von Bescheiden verweigern, hinge die gesetzlich angeordnete Rückwirkung davon ab, ob ein unanfechtbarer Steuerbescheid bereits erlassen worden ist oder nicht. Dies entspräche nicht Sinn und Zweck des Gesetzes³³⁸. Bei Steuerbescheiden, die einen Eingriff in die Vermögenssphäre des Pflichtigen beinhalten, müssen aber entweder die Voraussetzungen der Änderungsvorschriften der Abgabenordnung oder anderer Gesetze gegeben sein, oder das betreffende Gesetz muß selbst eine entsprechende Regelung beinhalten. Für andere Verwaltungsakte gilt dasselbe wie in dem Verwaltungsverfahren³³⁹. Es kann also bei einer derartigen Änderung der Rechtslage ein neuer Verwaltungsakt erlassen werden.

338) s. v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 51

339) s. S. 25 ff; Klinger, a.a.O., § 121 Anm. D 3

Für den Fall der rückwirkenden Rechtsänderung durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber in § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG zu dieser Frage ausdrücklich Stellung genommen. Danach hat die Rechtssicherheit grundsätzlich Vorrang vor der Gerechtigkeit, es sei denn, besondere gesetzliche Regelungen lägen vor³⁴⁰.

Nach allgemeiner Meinung können auch die Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze, die eine Zurücknahme oder Änderung von Steuerbescheiden gestatten, besondere gesetzliche Regelungen im Sinn dieser Vorschrift sein³⁴¹. Aus der Entstehungsgeschichte des § 79 Abs. 2 BVGG ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber bestehende Sonderregelungen beseitigen wollte. Dies folgt aus den Niederschriften anlässlich der Beratung des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes im Bundestag. Dort heißt es unter anderem:

"Bestehende Rechtsbehelfe werden durch § 79 Abs. 2 BVGG nicht ausgeschlossenIm übrigen ergibt sich aus der Tatsache, daß die Verwaltungsakte von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts unberührt bleiben, nur, daß dort, wo nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen ein normaler Rechtsbehelf möglich ist, dieses Recht durch § 79 Abs. 2 nicht ausgeschlossen wird" ³⁴².

Eine derartige besondere gesetzliche Regelung ist § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO. In diesen Ziffern wird zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

340) vgl. Lechner, a.a.O., § 79 Anm. zu Abs. 2 Ziff. 1; statt vieler BVerfG vom 14.3.1972 in MDR 1972, 483

341) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 121; Lechner, s. vorige Anmerkung

342) 2. Lesung des Gesetzes am 18.1.1951, amtl. Protokoll der Bundestagsitzung, 112. Sitzung, S. 4234, Abg. Neumayer

abgewogen.³⁴³ Beide Grundsätze haben Verfassungsrang, es ist Sache des Gesetzgebers, wie er sich für den einen oder den anderen Grundsatz entscheidet³⁴⁴.

Tatsache im Sinn des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO ist alles, was Merkmal und Teilstück eines gesetzlichen Tatbestandes sein kann. Das Gesetz selbst, das rückwirkend in Kraft tritt, oder eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mit Rückwirkung sind demnach keine Tatsachen im Sinn dieser Vorschrift.³⁴⁵ Dies bedeutet, daß allein auf eine rückwirkende Gesetzesänderung oder eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts keine Berichtigungsveranlagung gestützt werden kann.³⁴⁶

Mehrere Autoren folgern dieses Ergebnis auch aus § 222 Abs. 2 AO. Danach gelte diese Vorschrift entsprechend für Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, durch die eine Rechtsnorm für nichtig erklärt werde³⁴⁷.

Im Rahmen der vom Bundesfinanzhof für zulässig erachteten Wiederaufrollung³⁴⁸ des gesamten Steuerfalles kann aber diese Rechtsänderung berücksichtigt werden³⁴⁹. Werden also durch eine

343) Höppner, a.a.O., S. 75; Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 228

344) vgl. Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, Festschrift für Ottmar Bühler, 1954, 121 ff; derselbe, a.a.O. (Grundgesetz); Klein, Gleichheitssatz und Besteuerung, 1966, S. 221 ff Steuerrecht

345) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 86; Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 23; Hippe, a.a.O., S. 113

346) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 121; Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 187

347) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 228; Kühn, a.a.O., § 222 Anm. 9; Sauer Otto, a.a.O., S. 27 ff

348) s. Grundsatzentscheidung zur Wiederaufrollung BFH vom 30.1.1969 ' V 149/64 BStBl. 1969 II 409; hierzu Hartz, DB 1969, 1180; s.a. BVerfG vom 4.11.1965 in BStBl. 1966 I 412

349) Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 121; Erlaß betr. Auswirkungen

Buch- oder Betriebsprüfung neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen, kann sich die rückwirkende Rechtsänderung in vollem Umfang auswirken. Durch diese anderen Tatsachen ist der Weg zur Wiederaufrollung freigemacht worden. Werden hingegen Tatsachen bekannt, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, kann der Steuerpflichtige mit einer Berufung auf die rückwirkende Rechtsänderung allenfalls erreichen, daß der ursprüngliche Steuerbetrag bestehen bleibt. Dieses Ergebnis entspricht ständiger Rechtsprechung³⁵⁰ und herrschender Lehre³⁵¹. Es folgt aus der Begrenzung durch § 232 AO, die nur im Fall des Vorliegens des § 222 Abs. 1 Ziff. 2 AO nicht Platz greift. Durch eine Berichtigungsveranlagung wird der ursprüngliche Bescheid nämlich nicht beseitigt, sondern nur berichtigt. Deshalb bestimmt § 232 AO, daß der Steuerpflichtige weder eine Verbesserung noch eine Verschlechterung des ursprünglichen Bescheides erreichen darf. Ebenso bestimmt § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG, daß das Interesse an der Beständigkeit der Entscheidung ihrer materiellen Wichtigkeit vorgeht.

Erreicht der Steuerpflichtige im Fall der Verfassungswidrigkeit, daß der ursprüngliche Steuerbetrag bestehen bleibt, kann nicht ohne weiteres vom Erlaß eines Berichtigungsbescheides abgesehen oder der zu Unrecht erlassene Berichtigungsbescheid ersatzlos aufgehoben werden. Verbliebe es nämlich beim ursprünglichen Bescheid, würde auch die Vollstreckungsbeschränkung nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BVGG weiter bestehen. Hier muß der bisherige Betrag erneut festgesetzt und dadurch eine neue Vollstreckungs-

nach 349) der Urteile des BVerfG vom 24.1.1962 über die Nichtigkeit der Vorschriften des § 8 Ziff. 5 u. 6 GewStG des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 26.6.1962, BStBl. 1962 II 149

350) s. S. 90 ff

351) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 187 ff; Höppner, a.a.O., S. 75 ff (a.A. Spitaler, BB 1962, 421 ff); Kruse, Anmerkung zur Entscheidung vom 30.5.1963, StRK Anm. § 222 AO R. 144; Hippe, StRK Anm. § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO R.19

grundlage geschaffen werden. Dies gilt aber nur, wenn verfassungsrechtlich berechnete Erhöhungen wegen der Auswirkungen einer verfassungswidrigen Norm bis zur Höhe des früheren Betrages wegfallen. Eine weitergehende Vollstreckungsbeschränkung nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BVGG des früheren Bescheids muß der Änderungsbescheid aber insoweit bestehen lassen, als die Verfassungswidrigkeit im Rahmen des § 232 Abs. 1 AO nicht berücksichtigt wurde³⁵². Beruht die Erhöhung selbst auf einer verfassungswidrigen Norm, ist der zu Unrecht erlassene Bescheid ersatzlos aufzuheben³⁵³.

Als weitere verfahrensrechtliche Möglichkeit ist § 222 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 AO zu erörtern. Danach ist eine Berichtigungsveranlagung möglich, wenn die Aufsichtsbehörde³⁵⁴ Fehler aufdeckt. Ein Teil der Literatur sieht diese Vorschriften als besondere gesetzliche Regelungen an³⁵⁵. Wenn man § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO als besondere gesetzliche Regelung im Sinne des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG ansehe, müsse dies auch für § 222 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 AO gelten. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG gelte gegenüber § 222 AO nur subsidiär. Diese Auffassung verkennt aber die Bedeutung des § 79 BVGG. Der Hinweis auf die besondere gesetzliche Regelung hat Ausnahmecharakter. Grundsätzlich ist im Interesse der Rechtssicherheit an rechtskräftigen Entscheidungen festzuhalten. Deshalb stellen § 222 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 AO im Gegensatz zu den an enge Voraussetzungen gebundenen § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO keine besondere gesetzliche Rege-

352) vgl. hierzu Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 122, 123

353) vgl. BFH vom 26.4.1963 - I 220/61 U BStBl. 1963 III 341

354) dies ist in der Praxis in der Regel die Oberfinanzdirektion

355) Tipke-Kruse, a.a.O., § 222 AO Anm. 31 a, 4; Höppner, a.a.O., S. 75; Krüger, StRK Anm. § 289 AO R. 3

lung dar³⁵⁶. Die rückwirkende Rechtsänderung gibt also keinen selbständigen Anlaß zu einer Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 3³⁵⁷ und 4 AO ³⁵⁸.

Es kommt deshalb nicht mehr darauf an, ob ein Fehler im Sinn dieser Ziffern vorliegt³⁵⁹. Entscheidend wäre hierfür die objektive Unrichtigkeit. Danach wäre die unrichtig gewordene Steuerfestsetzung als Fehler anzusehen³⁶⁰. Die Gegenmeinung³⁶¹, die abzulehnen ist,³⁶² verkennt allerdings nicht, daß grundsätzlich kein Anspruch auf Fehleraufdeckung besteht. Nach ihr ist der Ermessensspielraum aber durch den Grundsatz von Treu und Glauben derart eingeschränkt, daß nur eine Fehleraufdeckung eine ermessensfehlerfreie Entscheidung darstelle. Treu und Glauben würden fordern, daß der Steuerpflichtige nur auf Grund verfassungsmäßiger Gesetze Abgaben leisten müsse.

Als weitere verfahrensrechtliche Möglichkeit zur Berichtigungsveranlagung kommt § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG in Betracht³⁶³. Aber auch diese Möglichkeit scheidet aus. Einmal handelt es sich um keine besondere gesetzliche Regelung im Sinn des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVGG³⁶⁴. Dazu kommt, daß nach allgemeiner Meinung "Merkmal der Besteuerung" im Sinn des § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG nicht

356) statt vieler Woerner, a.a.O. (Zurücknahme), S. 122; s.a. Vogel, a.a.O. (Berichtigungsveranlagung), S. 63

357) § 222 Abs. 1 Ziff. 3 AO kann, auch unter "ugrundelegung der Gegenmeinung, kaum zum Zuge kommen, da er laut ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift für die wichtigsten Steuern nicht gilt

358) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 219

359) Kühn, a.a.O., § 222 Anm. 7 b

360) Tipke-Kruse, a.a.O., § 222 Anm. 31 a; Höppner, a.a.O.; Sauer, Otto, a.a.O., S. 35

361) vgl. Mittenzwei, a.a.O., S. 40 ff und die Anm. 360

362) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 51; Paulick am selben Ort, § 222 Anm. 260; Spanner, Anmerkung zur Entscheidung vom 24.11.1967, StRK Anm. § 222 Abs. 1 Ziff. 4 AO R. 3; Sperling, Anmerkung zur Entschei-

die abstrakten Tatbestandsmerkmale des Gesetzes, sondern die konkreten Merkmale des zu steuernden Sachverhalts sind³⁶⁵. Dies folgt bereits aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG ging aus § 214 Abs. 2 AO 1919³⁶⁶ hervor, in dem es "Wegfall eines Tatbestandsmerkmals" hieß. Damit waren Sachverhaltsmerkmale gemeint. So ist in der beispielhaften Aufzählung in § 214 Abs. 2 AO 1919 die Anfechtung einer letztwilligen Verfügung oder die Erbschaftsannahme enthalten. An den nachträglichen Wegfall oder der Besteuerung zugrunde liegenden Rechtsnorm ist bei § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG nicht gedacht.

Im Fall der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Nichtigkeit einer Norm schätzt also der Gesetzgeber die Rechtssicherheit, außer bei der Wiederauflösung aufgrund anderer neuer Tatsachen und Beweismittel, höher ein als die materielle Steuergerechtigkeit³⁶⁷. Aus Treu und Glauben ergibt sich nichts anderes. Es mag zwar eine Härte bedeuten, wenn der Staat Steuern einbehält, auf die er keinen Anspruch hat³⁶⁸. Aber das Gebot der Rechtssicherheit fordert ja auch, daß die Beteiligten einer rechtskräftigen, unrichtigen Gerichtsentscheidung nachkommen müssen.

noch 362) dung vom 23.4.1964, StRK Anm. § 58 USt DB R. 3

363) Starck, Christian u. Joachim, StRK Anm. § 79 BVGG R. 16

364) Kruse, Anmerkung zum Urteil vom 30.5.1963, s. Anm. 351

365) s. S. 88; Woerner, a.a.O., S. 122; Kühn, a.a.O., § 4 StAnpG Anm. 3

366) = § 225 Abs. 2 AO 1931

367) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 Anm. 33; so im Ergebnis auch Ziemer-Birkholz, a.a.O., § 110 Anm. 63, 64; Riewald in Becker-Riewald-Koch, a.a.O., § 110 Anm. 2 b Abs. 10

368) Sauer, Otto, a.a.O., S. 65, 66

4. Nicht rückwirkende Änderung der Rechtslage

Nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 222 Abs. 2 AO³⁶⁹ darf eine Berichtigung nicht auf eine nach Entstehen des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Bundesfinanzhofs gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchststrichterlichen Entscheidung entschieden wird³⁷⁰. Niemand kann darauf vertrauen, daß die Rechtsprechung auch weiterhin gleichbleibt³⁷¹. Eine ständige Rechtsprechung ist kein Vertrauensobjekt.

Dieser Grundsatz gilt nicht nur im Bereich des § 222 AO, da sonst im Steuerrecht, das weithin Eingriffsrecht ist, die Rechtskraft nicht gewährleistet wäre. Das Vertrauen des Bürgers und das Interesse des Staates an einer geordneten Finanzwirtschaft erfordern, daß derartige Rechtsänderungen, darunter fallen auch Änderungen von Verwaltungsanweisungen oder von in der Literatur vertretenen Meinungen, unberücksichtigt bleiben³⁷².

Da Steuerbescheide abgeschlossene, in der Vergangenheit liegende Sachverhalte regeln, wirken sich nicht rückwirkende Gesetze auf sie nicht aus.

369) Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 222 Anm. 228, 271 ff; Tipke-Kruse, a.a.O., § 222 Anm. 31 a; vgl. a. BFH vom 12.11.1968 - II R 91/67 BStBl. 1969 II 89

370) s. a. § 22 Abs. 3 Satz 2 BewG

371) Sauer, Otto, a.a.O., S. 61

372) v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., § 110 Anm. 48; vgl. Eyermann-Fröhler, a.a.O., § 121 Anm. 30; Schachtschneider, a.a.O., S. 320 ff

Verzeichnis des benutzten Schrifttums

Althammer	Zur Rechtskraftwirkung verwaltungsgerichtlicher Urteile (NJW 1959, 2046)
Arndt	Die Versagung des Zweitbescheids (DVBL. 1971, 252)
Bähr	Die maßgebliche Rechts- und Sachlage für die gerichtliche Beurteilung von Verwaltungsakten, Köln 1967
Ball	Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim, Berlin, Leipzig 1924
Baltzer	Prozeßgegenstand, Streitgegenstand und Klagebegehren im Steuerprozeß (NJW 1966, 1337)
Barske - Woerner	Finanzgerichtsordnung, Stuttgart 1966
Baumbach - Lauterbach	Zivilprozeßordnung, 30. Aufl., München 1970
Becker	Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930
derselbe	Steuerrecht und Privatrecht (StuW 1934, Sp. 299)
Becker - Riewald - Koch	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bd. 1 - 4, 9. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1963 - 1968
Berger	Erste Überlegungen zur Finanzgerichtsordnung (DStR 1966, 3)
derselbe	Der Steuerprozeß, München, Berlin 1954
Berger - Speich	Die Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., Straubing 1970

- Bötticher Kritische Beiträge zur Lehre von der materiellen Rechtskraft im Zivilprozeß, Berlin 1930
- Brauel Zur Änderung der Abgabenordnung durch die Finanzgerichtsordnung (FR 1966, 278)
- Döllerer Von der Rechtsbeschwerde zur Revision (StbJb 1966/67 S. 451)
- Engisch Einführung in das juristische Denken, 3. Auflage, Stuttgart 1964 und 5. Aufl., Stuttgart, Berlin 1971
- Eyermann - Fröhler Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl., München 1971
- Friauf Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht (BB 1972, 669)
- Görg - Müller Finanzgerichtsordnung, Neuwied - Berlin 1966
- Gräber Die Bedeutung der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Frage des Streitgegenstandes bei der Anfechtungsklage (DStR 1968, 491)
- Grunsky Grundlagen des Verfahrensrechts, Bielefeld 1970
- Habscheid Die Präklusionswirkung des rechtskräftigen Urteils (AcP 152, 169)
- derselbe Der Streitgegenstand im Zivilprozeß und im Streitverfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit, Bielefeld 1956

- Hartz Steuerrecht und allgemeines Verwaltungsrecht, Gedanken über Möglichkeiten einer Rechtsverein-fachung durch Rechtsvereinheitlichung, in "Staats-bürger und Staatsgewalt" Verwaltungsrecht und Ver-waltungsgerichtsbarkeit in Geschichte und Gegen-wart, Jubiläumsschrift zum hundertjährigen Beste-hen der deutschen Verwaltungsgerichtsbarkeit und zum zehnjährigen Bestehen des Bundesverwaltungs-gerichts, herausgegeben von Külz und Naumann, Bd. 1 Karlsruhe 1963
- Haueisen Unterschiede in den Bindungswirkungen von Ver-waltungsakt, öffentlich-rechtlichem Vertrag, ge-richtlichem Vergleich und Urteil (NJW 1963, 1329)
- Henckel Prozeßrecht und materielles Recht, Göttingen 1970
- Henkel Strafverfahrensrecht, 1953
- Henneka Das verfassungsrechtliche Problem der Zulässigkeit rückwirkender Gesetze (FR 1966, 156)
- Hippe Die Änderung und Berichtigung von Steuerbeschei-den, Düsseldorf 1961
- Höppner Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide im Fall der Nichtigserklärung steuerlicher Rechts-normen (BB 1967, 75)
- Hübschmann - Hepp -
Spitaler Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzge-richtsordnung und den Nebengesetzen, 1. - 6. Aufl., Köln 1972
- Jauernig Verhandlungsmaxime, Inquisitionsmaxime und Streitgegenstand, Recht und Staat, Heft 339/340
- Kern - Roxin Strafverfahrensrecht, 9. Aufl., München 1969
- Klein Rechtssicherheit im Steuerrecht und Verfassungs-recht (FR 1965, 452)

Kleinknecht	Strafprozeßordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen, 30. Aufl., München 1971
Klinger	Verwaltungsgerichtsordnung, 2. Aufl., Göttingen 1964
Kruse	Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, München 1969
Kühn - Kutter	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Steueranpassungsgesetz, Finanzverwaltungsgesetz, Nebengesetze, 10. Aufl., Stuttgart 1970
Lechner	Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2. Aufl., München 1967
Leibholz - Rinck	Grundgesetz, 4. Aufl., Köln - Marienburg 1971
Leingärtner	Die materielle Rechtskraft der Steuerentscheidungen und die Folgeänderung nach § 218 Abs. 4 AO (DStR 1967, 591)
Lent - Jauernig	Zivilprozeßrecht, 15. Aufl., München 1970
Martens	Außerordentliche Rechtsbehelfe gegen rechtskräftige Urteile (DStR 1969, 652)
Mattern - Meßmer	Reichsabgabenordnung, Bonn 1964
Mittenzwei	Die Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 AO, Düsseldorf 1964
Müffelman	Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, Berlin 1965
Otto	Die Präklusion. Ein Beitrag zum Prozeßrecht, Berlin 1970

- Pagenstecher Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft,
Berlin 1904
- Paulick Grundgesetz und Besteuerung (StbJb 1957/
58, 85, 104, 128)
- derselbe Grundriß der Finanzgerichtsordnung, Köln,
Berlin, Bonn, München 1971
- Peters Strafprozeß, 2. Aufl., Karlsruhe 1966
- Pohle Gedanken über das Wesen der Rechtskraft,
in Gedächtnisschrift für Calamandrei, Bd. 2,
S. 379, Padua 1958
- Redeker - Oertzen Verwaltungsgerichtsordnung, 4. Aufl., Stutt-
gart, Berlin 1971
- Rosenberg - Schwab Zivilprozeßrecht, 10. Aufl., München 1969
- Rupp Der maßgebliche Zeitpunkt für die Rechtfertigung des Verwaltungsakts, Rechtsschutz im Sozialrecht, 1965
- Sauer, Herbert Die Bestandskraft von Verwaltungsakten
(DÖV 1971, 150)
- Sauer, Otto Fehlerberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen auf Grund geänderter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder des Bundesverfassungsgerichts (Treu und Glauben im Rahmen des § 222 Abs. 2 AO), Dissertation Nürnberg 1959
- Schachtschneider Neubescheidung nach Rechtskraft im Sozialversicherungsrecht und im allgemeinen Verwaltungsrecht (VerwArch 63, 112, 277)
- Schunck - De Clerck Verwaltungsgerichtsordnung, 2. Aufl., Siegburg 1967

Schönke - Kuchinke	Zivilprozeßordnung, 9. Aufl., Karlsruhe 1969
Schwab	Der Streitgegenstand im Zivilprozeß, München, Berlin 1954
Seuffert	Die Rückwirkung von Steuergesetzen nach Verfassungsverfassungsrecht (BB 1972, 1065)
Söhn	Änderung von Steuerbescheiden und "wiederkehrende Verfügungen" (StuW 1969, Sp. 217)
Spanner	Probleme der Finanzgerichtsordnung (StuW 1969, Sp. 11)
Spitaler	Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht (DStR 1962/63, 29)
derselbe	Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (FR 1960, 141)
Stein - Jonas - Schönke	Kommentar zur Zivilprozeßordnung, 19. Aufl., Tübingen 1964
Stockhausen	Die sachliche Bindungswirkung rechtskräftiger Urteile des Finanzgerichts (FR 1967, 350)
Strassl	Umfang und Wirkung der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Entscheidungen (StuW 1964, 230)
Thoma	Zur Berichtigungsveranlagung im Sinn des § 222 AO (StbJb 1952, 207)
Thomas - Putzo	Zivilprozeßordnung, 6. Aufl., München 1972
Tipke - Kruse	Reichsabgabenordnung, 2. - 5. Aufl., Köln - Marienburg 1972
Truckenbrodt	Berichtigung ohne Rechtsgrundlage (DB 1972, 310)
Ule	Verwaltungsprozeßrecht, 5. Aufl., München 1971

- Vogel Berichtigung von Steuerbescheiden nach Er-
laß eines rechtskräftigen steuergerichtlichen
Urteils (DStR 1966, 387)
- derselbe Die Berichtigungsveranlagung, Systematischer
Kommentar zu § 222 AO unter besonderer Be-
rücksichtigung des Betriebsprüfungsverfahrens,
Köln 1959
- Wagner Die Bindung der Finanzbehörden und Finanzge-
richte an Entscheidungen anderer Behörden und
Gerichte, Dissertation, Würzburg 1966
- v. Wallis Zum Verfahren vor den Finanzgerichten nach
der Finanzgerichtsordnung (unter besonderer
Berücksichtigung der Anfechtungsklage)
(StbJb 1967/68, 407)
- Werner Die Bescheidberichtigung - eines der Haupt-
probleme der neuen Finanzgerichtsordnung
(DStR 1966, 412)
- Woerner Der Streitgegenstand bei der finanzgericht-
lichen Anfechtungsklage (BB 1968, 1030)
- derselbe Die Zurücknahme und Änderung von Steuerver-
waltungsakten, 3. Aufl., Stuttgart 1971
- Zeuner Die objektiven Grenzen der Rechtskraft im
Rahmen rechtlicher Sinnzusammenhänge, Tü-
bingen 1959
- Ziemer - Birkholz Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl., München
1970
- Zöllner Zivilprozeßordnung, 10. Aufl., München 1968

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Ort
AcP	Archiv für civilistische Praxis
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebsberater
BfH	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGH St	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGH Z	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BVGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
DB	Der Betrieb
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ B	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe B
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanzrundschau
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz

HFR	Höchsttrichterliche Finanzrechtsprechung
JZ	Juristenzeitung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
RFH	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG St	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RG Z	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl	Reichssteuerblatt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuerwarte
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

Lebenslauf

Am 17.5.1943 wurde ich, Bernd - Michael Spitzer, als Sohn des Alfred Spitzer und dessen Ehefrau Elli, geb. Jentsch, in Breslau geboren.

Nach Besuch der Volksschule von 1949 bis 1953 und des Realgymnasiums von 1953 bis 1962 in Nürnberg begann ich im Wintersemester 1962/63 an der Friedrich - Alexander - Universität Erlangen - Nürnberg das Studium der Rechtswissenschaften. Ich bestand im Termin 1966/II in Erlangen die 1. juristische Staatsprüfung. Anschließend wurde ich zur Ableistung des Wehrdienstes eingezogen. Am 1.9.1967 begann ich, nachdem ich wegen beruflicher Gründe vorzeitig aus dem Wehrdienst entlassen worden war, den Vorbereitungsdienst für die 2. juristische Staatsprüfung. Nach deren Bestehen am 21.8.1970 trat ich in die Finanzverwaltung ein. Zur Zeit bin ich als Regierungsrat bei der Oberfinanzdirektion Nürnberg tätig.

Offsetdruck-Fotodruck

J. Hogl, 8520 Erlangen, Hauptstr. 109 (Nähe Martin-Luther-Platz) Tel. 22990